А.Е. Сушбов
Б.Т. Жарылгасова

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

Допущено УМО по образованию
в области коммерции
в качестве учебного пособия
для студентов высших учебных заведений

МОСКВА
2005

УДК 657.1
ББК 65.431я75
С89

Рецензенты:

И.М. **Дмитриева,** доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета Российского государственного торгово-экономического университета,
Е.И. **Семенова,** доктор экон омических наук, профессор, декан экономического факультета Российского государственного аграрного заочного университета,
Т.М. **Рогуленко,** доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита Государственного университета управления,
Л.М. **Полковский,** доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Московского бухгалтерского института

Суглобов А.Е.

С89 Бухгалтерский учет и аудит : учебное пособие / А.Е. Суглобов, Б.Т. Жарылгасова. - М.: КНОРУС, 2005. - 496 с.

ISBN 5-85971-114-X

Рассматриваются основы организации бухгалтерского учета и аудиторской деятельности, содержание таких форм отчетности, как баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях капитала и отчет о движении денежных средств, пояснения к годовой бухгалтерской отчетности и аудиторское заключение. Материал изложен в соответствии с современной нормативной базой, согласно которой регулирующими являются вопросы бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Для студентов, аспирантов и преподавателей вузов, а также для аудиторов, бухгалтеров, экономистов, менеджеров.

УДК 657.1
ББК 65.431я75

© Суглобов А.Е., Жарылгасова Б.Т., 2005
© КНОРУС, 2005

ISBN 5-85971-114-X

ОГЛАВЛЕНИЕ

К читателям ... 9

ЧАСТЬ I

Глава 1. Основы организации бухгалтерского учета

1.1. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России ... 12
1.2. Общая характеристика хозяйственного учета ... 15
1.3. Цели и задачи бухгалтерского учета ... 17
1.4. Основные принципы ведения бухгалтерского учета ... 18
1.5. Предмет и объекты бухгалтерского учета ... 19
1.6. Имущество как объект наблюдения ... 20
1.7. Метод бухгалтерского учета ... 22
1.8. Документация ... 23
1.9. План счетов бухгалтерского учета ... 34
1.10. Счета ... 42
1.11. Двойная запись ... 46
1.12. Оборотная ведомость ... 48
1.13. Бухгалтерский учет в организациях различных форм собственности ... 50
1.14. Техника бухгалтерский) учета ... 51
1.15. Права и обязанности главного бухгалтера ... 52
1.16. Формы ведения бухгалтерского учета ... 53
1.17. Учетная политика и ее элементы ... 59
1.18. Автоматизация бухгалтерского учета ... 66

ЧАСТЫ1

Глава 2. Основы организации аудиторской деятельности

2.1. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации ... 74
2.2. Стандарты аудиторской деятельности ... 75
2.3. Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности ... 80
2.4. Лицензирование аудиторской деятельности ... 82
2.5. Кодекс профессиональной этики аудиторов ... 84
2.6. Понятие об аудиторской деятельности ... 87
2.7. Цели и задачи аудита ... 92
2.8. Виды сопутствующих аудиту услуг ... 93
2.9. Документирование аудита ... 95

2.10. Этапы аудиторской проверки ... 97
2.11. Планирование аудита ... 99
2.12. Оценка системы внутреннего контроля ... 101
2.13. Аудиторский риск ... 104
2.14. Существенность в аудите ... 107
2.15. События, произошедшие после даты составления отчетности ... 110
2.16. Аудиторские доказательства ... 113
2.17. Аналитические процедуры ... 118
2.18. Аудиторская выборка ... 122
2.19. Использование работы эксперта ... 126
2.20. Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности ... 128
2.21. Аудиторское заключение по финансовой отчетности ... 130
2.22. Контроль качества аудиторской проверки ... 134

ЧАСТЬ III

Глава 3. Бухгалтерский учет и аудит денежных средств

3.1. Законодательные и нормативные документы ... 138
3.2. Организация и учет кассовых операций и денежных документов ... 139
3.3. Учет операций по расчетным счетам ... 149
3.4. Особенности учета операций по валютным счетам ... 152
3.5. Учет денежных средств, находящихся на специальных счетах ... 154
3.6. Учет переводов в пути ... 156
3.7. Оценка активов, обязательств и операций организаций в иностранной валюте ... 157
3.8. Учет курсовых разниц ... 158
3.9. Учет операций по обязательной продаже валютной выручки ... 159
3.10. Аудит денежных средств и денежных документов ... 160

Глава 4. Бухгалтерский учет и аудит расчетов

4.1. Законодательные и нормативные документы ... 168
4.2. Понятия дебиторской и кредиторской задолженности ... 169
4.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ... 170
4.4. Учет расчетов с покупателями и заказчиками ... 171
4.5. Понятие суммовых разниц и их отражение в учете покупателя и продавца ... 172
4.6. Учет резервов по сомнительным долгам ... 173
4.7. Учет расчетов с бюджетом *по* налогам и сборам ... 174
4.8. Учет расчетов с учредителями и акционерами ... 176
4.9. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами ... 178
4.10. Аудит расчетов ... 179

Глава 5. Бухгалтерский учет и аудит расчетов с персоналом

5.1. Законодательные и нормативные документы ... 184
5.2. Виды, формы и системы оплаты труда ... 184
5.3. Учет численности работников, отработанного времени и выработки ... 188
5.4. Порядок расчета оплаты труда, доплат, оплаты отпусков ... 190

5.5. Учет оплаты труда ... 193
5.6. Учет удержаний из сумм начисленной оплаты труда ... 196
5.7. Учет выплат начисленной оплаты труда ... 198
5.8. Аналитический учет расчетов по оплате труда ... 199
5.9. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению ... 200
5.10. Учет расчетов с подотчетными лицами ... 201
5.11. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям ... 203
5.12. Аудит расчетов с персоналом ... 204

Глава 6. Бухгалтерский учет и аудит заемных средств

6.1. Законодательные и нормативные документы ... 214
6.2. Обязательства организации, их классификация и отражение на счетах бухгалтерского учета ... 214
6.3. Понятие кредитов и займов, их особенности ... 215
6.4. Учет кредитов банка ... 216
6.5. Учет займов ... 218
6.6. Учет выданных финансовых векселей ... 219
6.7. Особенности учета заемных средств в торговых организациях ... 220
6.8. Инвентаризация расчетов по кредитам и займам ... 226
6.9. Аудит учета заемных средств ... 230

Глава 7. Бухгалтерский учет и аудит долгосрочных инвестиций

7.1. Законодательные и нормативные документы ... 233
7.2. Понятие, классификация и оценка долгосрочных инвестиций ... 233
7.3. Учет операций по приобретению земельных участков и объектов природопользования ... 237
7.4. Учет затрат по строительству объектов ... 237
7.5. Учет приобретения основных средств и нематериальных активов ... 239
7.6. Аудит долгосрочных инвестиций ... 240

Глава 8. Бухгалтерский учет и аудит основных средств

8.1. Законодательные и нормативные документы ... 244
8.2. Понятие, классификация и оценка основных средств ... 244
8.3. Документальное оформление движения основных средств ... 248
8.4. Аналитический учет основных средств ... 249
8.5. Синтетический учет наличия и движения основных средств ... 249
8.6. Амортизация основных средств в бухгалтерском учете ... 252
8.7. Амортизация основных средств в налоговом учете ... 259
8.8. Учет ремонта основных средств ... 262
8.9. Особенности учета арендованных основных средств ... 265
8.10. Учет лизинговых операций ... 267
8.11. Переоценка основных средств и отражение ее результатов в учете ... 269
8.12. Инвентаризация основных средств ... 271
8.13. Аудит операций с основными средствами ... 271

Глава 9. Бухгалтерский учет и аудит нематериальных активов

9.1. Законодательные и нормативные документы ... 279
9.2. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов ... 279

9.3. Синтетический и аналитический учет поступления и создания нематериальных активов 281
9.4. Учет амортизации нематериальных активов 282
9.5. Учет выбытия нематериальных активов 283
9.6. Аудит учета нематериальных активов 284

Глава 10. Бухгалтерский учет и аудит финансовых вложений

10.1. Законодательные и нормативные документы 288
10.2. Определение, классификация и оценка финансовых вложений 289
10.3. Учет вкладов в уставные капиталы других организаций 291
10.4. Учет финансовых вложений в ценные бумаги 292
10.5. Учет резерва под обесценение финансовых вложений 295
10.6. Учет финансовых вложений в займы 296
10.7. Учет операций, связанных с договором простого товарищества 297
10.8. Аудит финансовых вложений 299

Глава 11. Бухгалтерский учет и аудит материально-производственных запасов

11.1. Законодательные и нормативные документы 302
11.2. Понятие, классификация и оценка материально-производственных запасов 303
11.3. Документальное оформление поступления и расхода материальных запасов 307
11.4. Синтетический учет материально-производственных запасов 310
11.5. Учет материалов в пути и неотфактурованных поставок 314
11.6. Учет недостач и порчи, обнаруженных при приемке материалов 314
11.7. Оценка отпущенных в производство материалов 315
11.8. Учет продажи материалов 317
11.9. Учет тары 318
11.10. Аналитический учет движения материалов 321
11.11. Учёт формирования резервов под снижение стоимости материальных ценностей 324
11.12. Инвентаризация материально-производственных запасов 325
11.13. Аудит учета производственных запаса? 325

Глава 12. Бухгалтерский учет и аудит затрат на производство и калькулирования себестоимости

1.2.1. Законодательные и нормативные документы 332
12.2. Понятие о расходах организации 332
12.3. Классификация расходов организации по обычным видам деятельности 334
12.4. Калькулирование себестоимости продукции 340
12.5. Учет прямых расходов 342
12.6. Учет и распределение косвенных расходов 344
12.7. Классификация производственных затрат 345
12.8. Учет, оценка и инвентаризация незавершенного производства 347
12.9. Вспомогательные производства 348

12.10. Метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости ... 349
12.11. Особенности учета расходов на продажу в торговых организациях ... 351
12.12. Транспортные расходы организации оптовой торговли ... 363
12.13. Учет затрат по содержанию непроизводственной сферы ... 367
12.14. Учет расходов будущих периодов ... 367
12.15. Учет недостач и потерь от порчи ценностей ... 368
12.16. Учет резервов предстоящих расходов ... 370
12.17. Аудит затрат на производство и калькулирования себестоимости ... 371

Глава 13. Бухгалтерский учет и аудит готовой продукции и товаров

13.1. Законодательные и нормативные документы ... 380
13.2. Понятие готовой продукции, работ, услуг ... 380
13.3. Документальное оформление движения готовой продукции ... 381
13.4. Учет выпуска продукции по фактической себестоимости ... 382
13.5. Особенности учета выпуска продукции при использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» ... 384
13.6. Учет готовой продукции в местах хранения и в бухгалтерии ... 385
13.7. Особенности учета продукции (работ, услуг) при использовании счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» ... 387
13.8. Учет и оценка отгруженной продукции ... 388
13.9. Учет товаров ... 389
13.10. Товарооборот ... 395
13.11. Особенности применения счета 42 «Торговая наценка» ... 397
13.12. Виды цен на разных стадиях товарообращения ... 398
13.13. Оценка товарных запасов ... 403
13.14. Учет импорта товаров ... 405
13.15. Учет товарных потерь ... 409
13.16. Учет резервов под снижение стоимости товаров ... 416
13.17. Инвентаризация готовой продукции и товаров ... 417
13.18. Аудит готовой продукции ... 418

Глава 14. Бухгалтерский учет и аудит финансовых результатов и использования прибыли

14.1. Законодательные и нормативные документы ... 421
14.2. Понятие и классификация доходов организации ... 421
14.3. Учет финансовых результатов от обычной деятельности ... 424
14.4. Варианты учета продажи продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения ... 426
14.5. Назначение счета 91 «Прочие доходы и расходы» ... 427
14.6. Учет операционных доходов и расходов ... 428
14.7. Учет внереализационных и чрезвычайных доходов и расходов ... 430
14.8. Учет доходов будущих периодов ... 431
14.9. Реформация баланса ... 432
14.10. Аудит учета финансовых результатов ... 434

Глава 15. Бухгалтерский учет и аудит использования прибыли

15.1. Законодательные и нормативные документы ... 437

15.2. Учет нераспределенной прибыли и непокрытого убытка 437
15.3. Порядок расчета прибыли на одну средневзвешенную акцию 438
15.4. Особенности расчета разводненной прибыли на акцию 440

Глава 16. Бухгалтерский учет и аудит собственного капитала

16.1. Законодательные и нормативные документы 442
16.2. Экономическое содержание собственного капитала 442
16.3. Учет уставного капитала 443
16.4. Учет резервного капитала 447
16.5. Учет добавочного капитала 448
16.6. Учет государственной помощи и целевого финансирования 450
16.7. Аудит учета собственного капитала 452

ЧАСТЫУ

Глава 17. Бухгалтерская (финансовая) отчетность

17.1. Законодательные и нормативные документы 456
17.2. Состав бухгалтерской отчетности 456
17.3. Процедура составления отчетного бухгалтерского баланса 458
17.4. Бухгалтерский баланс и методы оценки статей баланса 459
17.5. Отчет о прибылях и убытках 463
17.6. Отчет об изменениях капитала 465
17.7. Отчет о движении денежных средств 467
17.8. Приложение к бухгалтерскому балансу 470
17.9. Пояснения к годовому отчету 474
17.10. Аудит бухгалтерской отчетности 477

Литература 491

К ЧИТАТЕЛЯМ

Современная система бухгалтерского учета — важнейший элемент инфраструктуры рыночной экономики, предоставляющий информацию, необходимую для принятия серьезных инвестиционных решений всем заинтересованным пользователям финансовой отчетности. Кардинально повлияли на зарождение новой системы отечественного бухгалтерского учета: принятие нового Плана счетов, создание нового набора финансовой отчетности, похожей на отчетность, используемую в западных странах, крупные перемены в регулировании и методологии бухгалтерского учета и аудита.

Для нормального функционирования экономики необходима всесторонняя, объективная, оперативно поступающая информация, основным источником которой являются данные, содержащиеся в бухгалтерском учете. Изменения, происходящие в производственной, снабженческой и сбытовой деятельности экономического субъекта, регистрируются в бухгалтерском учете с целью улучшения работы этого субъекта благодаря принятию правильных управленческих решений. Это делает бухгалтерский учет частью системы управления производством, дающей информационное обеспечение на всех ее уровнях: внутрихозяйственном, общехозяйственном и на внешних уровнях управления производством.

На внутрихозяйственном уровне (в производственных подразделениях) для этих целей используются данные первичного и сводного учета — от первичных документов до соответствующих отчетов подразделений; на общехозяйственном уровне (по хозяйству в целом) — данные текущего бухгалтерского учета; на внешних уровнях управления — главным образом данные отчетности.

Сегодня не только бухгалтеры, но и экономисты должны хорошо знать бухгалтерский учет и аудит, уметь грамотно читать финансовую отчетность и принимать правильные решения. Авторы выражают уверенность, что данное учебное пособие значительно облегчит будущим специалистам процесс получения знаний по финансово-учетным дисциплинам.

Учебное пособие состоит из четырех частей.

В *части* /рассказано об основах организации бухгалтерского учета, его важнейших понятиях и составляющих.

Часть II посвящена основам организации аудиторской деятельности.

В *части III* отражена методика бухгалтерского учета и аудита отдельных элементов учета, в этой части содержится также информация о финансовой (бухгалтерской) отчетности экономических субъектов.

В *части IV* рассмотрены главные условия реальности и достоверности бухгалтерской отчетности, процедура составления отчетного бухгалтерского баланса, особенности каждой из форм финансовой отчетности в отдельности, а также порядок аудита бухгалтерской отчетности.

Цель учебного пособия — помочь приобрести и усовершенствовать знания по организации бухгалтерского учета, аудиторской деятельности и составлению финансовой отчетности.

Авторы:

Суглобов А.Е. —
часть I и часть III (совместно с Жарылгасовой Б.Т.)

Жарылгасова Б.Т. —
часть II, часть III (совместно с Суглобовым А.Е.), часть IV

ЧАСТЬ I

ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Глава 1

1.1. СИСТЕМА НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В РОССИИ

Бухгалтерский учет регулируется документами, изданными органами власти различного уровня. Основными из них являются:

- Конституция Российской Федерации;
- Гражданский кодекс Российской Федерации, части 1,2,3;
- Налоговый кодекс Российской Федерации, части 1 и 2;
- Трудовой кодекс Российской Федерации;
- Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ);
- План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению (приказ Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н);
- Рекомендации по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства (письмо Минфина России от 24 июля 1992 г. № 59);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49);
- Указания по ведению бухгалтерского учета и отчетности и применению регистров бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (приложение к приказу Минфина России от 22 декабря 1995 г. №131);
- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (приказ Минфина России от 28 декабря 2001г.№119н);
- Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания (утвержден Комитетом РФ по торговле письмом от 20 апреля 1995 г. № 1-550/32-2);
- Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли (утвержден Комитетом РФ по торговле письмом от 10 июля 1996 г. № 1-794/32-5);
- Указы Президента Российской Федерации;

• постановления Правительства Российской Федерации;

• нормативные документы министерств и ведомств, Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг, Центрального банка Российской Федерации, Министерства финансов Российской Федерации;

• международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

Ведение бухгалтерского учета в Российской Федерации должно осуществляться в соответствии с нормативными документами, которые представлены в виде следующей системы: **1-й уровень** — законодательный (Федеральный закон «О бухгалтерском учете», принятый 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ); **2-й уровень** — стандарты (Положения по бухгалтерскому учету и отчетности); **3-й уровень** — методические рекомендации (инструкции, письма Минфина России и др.); **4-й уровень** — рабочие документы по бухгалтерскому учету организации (приказ по учетной политике).

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» определяет правовые основы бухгалтерского учета, его содержание, принципы, организацию, основные направления бухгалтерской деятельности и составления отчетности, состав хозяйственных субъектов, обязанных вести бухгалтерский учет и представлять финансовую отчетность. Закон состоит из трех разделов: общие положения; основные правила ведения бухгалтерского учета; основные правила составления и представления бухгалтерской отчетности.

В разделе **-«Общие положения»** указаны задачи бухгалтерского учета, основные понятия, используемые в бухгалтерском учете, отмечено, что ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях и соблюдение законодательства при осуществлении хозяйственных операций возлагается на руководителя организации. Раздел **«Основные требования к ведению бухгалтерского учета»** устанавливает требования к ведению бухгалтерского учета: обязательное применение двойной записи; осуществление учета на русском языке, в валюте РФ; обязательность формирования учетной политики; обязательность раздельного учета текущих затрат и капитальных вложений; документирование хозяйственных операций; оценка имущества; проведение инвентаризации имущества и обязательств. В разделе **-«Бухгалтерская отчетность»** определены основные требования к составлению бухгалтерской отчетности и порядок ее представления.

Кроме Федерального закона «О бухгалтерском учете» Правительством было разработано Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (приказ от 29 июля 1998 г. № 34н, с последующими дополнениями и изменениями). Однако в связи с выходом в свет Положений по бухгалтерскому

учету с 1 января 2004 г. оно признано утратившим силу (письмом Минфина России от 7 октября 2003 г. № 16-00-14/310).

В настоящее время также разработаны и утверждены **Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), представляющие собой свод основных правил, устанавливающих порядок учета и оценки определенного объекта:** 1/98 «Учетная политика предприятия»; 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство»; 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»; 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»; 5/01 «Учет материально-производственных запасов»; 6/01 «Учет основных средств»; 7/98 «События после отчетной даты»; 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности»; 9/99 «Доходы организации»; 10/99 «Расходы организации»; 11/2000 «Информация об аффилированных лицах»; 12/2000 «Информация по сегментам»; 13/2000 «Учет государственной помощи»; 14/2000 «Учет нематериальных активов»; 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию»; 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»; 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»; 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»; 19/02 «Учет финансовых вложений»; 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности».

Методические рекомендации, разрабатываемые Министерством финансов Российской Федерации и различными ведомствами, предназначены для конкретизации учетных стандартов в соответствии с отраслевыми особенностями.

Рабочие документы самой организации определяют особенности организации и ведения учета в ней. Основными из них являются: документ по учетной политике; формы первичных учетных документов, утвержденных руководителем организации; графики документооборота; рабочий план счетов бухгалтерского учета.

Международные стандарты финансовой отчетности — это правила, устанавливающие требования к признанию, оценке и раскрытию финансово-хозяйственных операций для составления финансовых отчетов компаний во всем мире.

Разработкой и совершенствованием международных стандартов учета занимается специальная организация — **Комитет по МСФО (КМСФО),** созданный в 1973 г. в соответствии с соглашением бухгалтерских организаций Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Великобритании и Ирландии, а также США. Деятельность Комитета направляется Советом, состоящим из представителей 13 стран и 4 организаций.

Система международных стандартов, разработанная КМСФО, охватывает все основные вопросы, связанные с составлением финансовой отчетности компаниями. К ним относятся: МСФО № 1 «Представление финансовой отчетности»; МСФО № 2 «Запасы»; МСФО № 7 «Отчеты о движении денежных средств»; МСФО № 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике»; МСФО № 10 «События, происшедшие после отчетной даты»; МСФО № 11 «Договоры подряда»; МСФО № 12 «Налоги на прибыль»; МСФО № 14 «Сегментная отчетность»; МСФО № 15 «Информация, отражающая влияние изменения цен»; МСФО № 16 «Основные средства»; МСФО № 17 «Аренда»; МСФО № 18 «Выручка»; МСФО № 19 «Вознаграждения работникам»; МСФО № 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи»; МСФО № 21 «Влияние изменений валютных курсов»; МСФО № 22 «Объединение компаний»; МСФО № 23 «Затраты по займам»; МСФО № 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»; МСФО № 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)»; МСФО № 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании»; МСФО № 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании»; МСФО № 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»; МСФО № 30 «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов»; МСФО № 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности»; МСФО № 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации»; МСФО № 33 «Прибыль на акцию»; МСФО № 34 «Промежуточная финансовая отчетность»; МСФО № 35 «Прекращенная деятельность»; МСФО № 36 «Ухудшение (повреждение активов)»; МСФО № 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»; МСФО № 38 «Нематериальные активы»; МСФО № 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»; МСФО № 40 «Инвестиции в недвижимость»; МСФО № 41 «Сельское хозяйство»; МСФО (IFRS) 1 «Применение МСФО впервые»; МСФО (IFRS) 2 «Выплаты долевыми инструментами»; МСФО (IFRS) 3 «Объединение компаний»; МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»; МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, и прекращаемая деятельность».

1.2. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА

Хозяйственный учет деятельности экономического субъекта — это система наблюдения, контроля, обработки и передачи информации, необходимой для оперативного руководства и управления. Основная

цель хозяйственного учета — формирование полной, достоверной и своевременной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации, необходимой для подготовки, обоснования и принятия управленческих решений на различных уровнях.

К хозяйственному учету предъявляются следующие требования: достоверность учетных данных; оперативность учета; своевременность учета; полнота и простота учета; точность хозяйственного учета.

Система хозяйственного учета включает три вида учета — **оперативный, статистический, бухгалтерский.**

Оперативный учет составляется непосредственно на местах выполнения различных хозяйственных функций, его сведения ограничиваются рамками организации. Он ведется без применения какой-либо системы, характеризуется краткостью и быстротой получения учетных данных. Данный вид учета не всегда требует документального подтверждения и большой точности полученной информации, использует преимущественно натуральные и трудовые измерители. Данные оперативного учета используются для повседневного текущего руководства и управления организацией и могут быть получены по телефону, факсу, в устной форме, представлены в виде простых записей о хозяйственных операциях в специальных журналах, отчетов и устных сведений.

Статистический учет изучает количественные социально-экономические явления и процессы общественной жизни, выходя за рамки одной организации. Он помогает выявлять закономерности, присущие массовым явлениям и процессам в определенных условиях. Статистический учет позволяет определять как количественные, так и качественные показатели, которые не только отражают деятельность организации, но и служат для практического руководства и контроля хозяйственной деятельности организации, для изучения хозяйственных процессов. Статистический учет использует три измерителя — **натуральный, трудовой, денежный.** Кроме того, в нем широко применяются специальные способы и приемы учета: выборочный метод наблюдения и регистрации; обследования; единовременный учет и переписи; группировки, относительные и средние числа; индексы и т.д.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Бухгалтерский учет имеет ряд характерных черт, которые отличают его от других видов учета: предмет бухгалтерского учета ограничивается рамками конкретной организации; в системе бухгалтерского

учета имеет место сплошное отражение всех без исключения хозяйственных операций, которые производятся в организации; непрерывность во времени отражения происходящих хозяйственных фактов; каждый хозяйственный факт оформляется документально при помощи первичного документа или машинного носителя информации, который имеет правовую основу и, следовательно, приобретает юридическую силу; все средства и хозяйственные процессы обязательно отражаются в денежном выражении, обобщая натуральные показатели; взаимосвязанность отражения хозяйственной деятельности, обусловленная взаимной зависимостью совершающихся фактов; использование своих специфических методов обработки данных, которые не применяются в других видах учета или применяются редко (например, счета, двойная запись, калькуляция, баланс).

При формировании информации в бухгалтерском учете особо учитываются интересы налоговой системы, это привело к появлению такого понятия, как «налоговый учет». **Налоговый** учет — это система регистрации и обобщения информации о совершаемых налогоплательщиком однородных операциях, приводящих к возникновению доходов или расходов, учитываемых в определенном положениями Налогового кодекса Российской Федерации порядке при исчислении налоговой базы текущего^или будущих периодов. Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, порядок его ведения устанавливается в учетной политике для целей налогообложения.

1.3. ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Бухгалтерский учет служит для отражения и контроля средств организации, а также процессов ее хозяйственной деятельности в обобщающем денежном выражении. К **задачам бухгалтерского учета** относятся: формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности организации, необходимой внутренним и внешним пользователям; обеспечение контроля над наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами и сметами; своевременное предупреждение негативных моментов хозяйственно-финансовой деятельности, выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов, поиск путей достижения положительного финансового результата на стадии управленческого учета.

Задачи бухгалтерского учета можно представить в следующем порядке.

Первая задача: обеспечение сохранности имущества собственников (направлена на защиту интересов ^собственников).

48343

Вторая задача: контроль как средство обеспечения эффективного управления организацией (обусловлена внедрением систем интенсивного использования трудовых ресурсов; с одной стороны, она развивает первую задачу — обеспечение сохранности имущества предприятия, а с другой — направлена на формирование информационной базы для принятия эффективных управленческих решений).

Третья задача: исчисление финансовых результатов (стала особенно актуальной в связи с возникновением нового направления — налогового учета, который строится на основе бухгалтерского, а также специально организуемого оперативно-аналитического учета данных, необходимых для расчета налогооблагаемой прибыли. Для исчисления себестоимости принимаются к учету все виды затрат, отвечающие условиям технологии и временного аспекта их совершения, а для налогообложения прибыли учитываются затраты в пределах установленных лимитов, норм и нормативов).

Четвертая задача: инструмент перераспределения ресурсов в народном хозяйстве (возникла сравнительно недавно, поскольку для ее исполнения необходимы как минимум два условия: открытость финансовой отчетности экономических субъектов; развитый рынок ценных бумаг).

1.4. ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ВЕЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Принцип — это основа, исходное положение бухгалтерского учета как науки, которая предопределяет все вытекающие из него утверждения. Принципы учета лежат в основе разработки конкретных правил ведения учета. Их использование обеспечивает следующие свойства финансово-хозяйственной операции: **полезность,** т.е. отражение реальных экономических параметров и характеристик; **проверяемость,** т.е. возможность независимых специалистов получить одинаковые результаты; **независимость,** т.е. отсутствие действий в пользу одной из групп пользователей за счет других; **измеряемость,** т.е. возможность оценки даже при отсутствии денежного измерителя.

Бухгалтерская информация может быть использована как на внутреннем российском рынке, так и на международном уровне, если она отвечает таким основным требованиям, как **понятность, уместность, достоверность, сопоставимость.**

Понятность. Информация должна быть понятной пользователям, в ней должны содержаться сведения о хозяйственной деятельности организации, о ее экономическом состоянии и принятой системе бухгалтерского учета.

Уместность. Информация считается уместной, если оказывает помощь пользователям в оценке прошлых, настоящих и будущих со¬бытий, подтверждает и вносит коррективы в предыдущие оценки и вли¬яет на принятие экономических решений.

Достоверность. Информация должна быть достоверной, не со¬держать материальных ошибок, способных повлиять на экономические решения пользователей.

Сопоставимость. Пользователи должны быть в состоянии срав¬нивать финансовую отчетность организации через определенные про¬межутки времени, чтобы выявить тенденцию ее развития. Это достига¬ется неизменностью учетной политики.

Применяемые принципы классифицируются по трем направле¬ниям:

1) **принципы, определяющие, какая информация подлежит уче¬ту** (качественные характеристики информации; денежного измерения; существенности);

2) **принципы, формирующие процедуры ведения бухгалтерско¬го учета** (имущественной обособленности; двойственности; непрерыв¬ности; последовательности; учетного периода);

3) **принципы, регламентирующие способы учета в конкретных ситуациях** (непрерывности деятельности; учета по себестоимости; кон¬серватизма; реализации; увязки доходов и расходов).

1.5. ПРЕДМЕТ И ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Предметом бухгалтерского учета является упорядоченная и рег¬ламентированная информационная система, отражающая совокупность имущества по составу и размещению, по источникам их образования, хозяйственные операции и результаты деятельности организации в де¬нежном выражении с целью выполнения намеченных планов.

Объектами бухгалтерского учета являются хозяйственные сред¬ства, их источники, хозяйственные и финансовые процессы, а также результаты хозяйственных процессов.

Таким образом, **предметом бухгалтерского учета в обобщенном виде** выступает хозяйственная деятельность организации. В более кон¬кретном виде он представляется через множество разнообразных объек¬тов, которые можно объединить в две группы:

1) объекты, обеспечивающие хозяйственную деятельность;

2) объекты, составляющие хозяйственную деятельность предпри¬ятия.

К первой группе относятся хозяйственные средства и их источ¬ники, ко второй — хозяйственные процессы и их результаты.

1.6. ИМУЩЕСТВО КАК ОБЪЕКТ НАБЛЮДЕНИЯ

По составу и размещению имущество экономических субъектов делится на несколько групп.

Основные средства — часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев (здания, сооружения, машины, оборудование, транспортные средства, инвентарь и др.). Они действуют и используются длительное время, не изменяя своего внешнего вида, изнашиваются физически и морально постепенно, перенося свою стоимость на выпускаемую продукцию и услуги частями в течение нормативного срока их эксплуатации путем начисления износа.

Нематериальные активы — объекты долгосрочного вложения, имеющие стоимостную оценку, не являющиеся вещественными ценностями и приносящие доход (право на пользование землей, водой, прочими природными ресурсами, патенты, изобретения, а также иные имущественные права, в том числе на промышленную и интеллектуальную собственность). Нематериальные активы переносят свою стоимость на себестоимость выпускаемой продукции (работ, услуг) путем начисления износа по установленным нормам.

Оборотные средства делятся на два вида. Предметы труда — сырье, основные и вспомогательные материалы, комплектующие, запасные части, тара, топливо, которые либо преобразуются в новое изделие, либо используются для выполнения работ или оказания услуг. Они участвуют в производстве один раз, перенося свою стоимость в полном размере на новое изделие. Эта особенность требует постоянного отслеживания их остатков на складах, приобретения и доставки. К группе оборотных средств относятся остатки незавершенного производства в цехах, стоимость готовой продукции, товаров; готовая продукция и товары для перепродажи — результат деятельности производственной или коммерческой деятельности независимо от стоимости и срока службы.

Денежные средства — сумма наличных денежных средств в кассе организации, временно свободные денежные средства, хранящиеся на расчетном валютном и прочих счетах в банке, и другие денежные средства организации.

Финансовые активы — вложения в ценные бумаги (акции, облигации, векселя, сберегательные сертификаты).

Средства в расчетах — задолженность организации, которая состоит из дебиторской задолженности за товары и услуги оказанные, полученные векселя, выданные авансы, подотчетные суммы и другие.

Хозяйственные средства организации образуются за счет собственных и заемных средств.

К **источникам собственных средств** относятся следующие:

Уставный капитал — совокупность в денежном выражении взносов учредителей (собственников) в имущество при создании организации для обеспечения ее деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

Резервный капитал — создается в соответствии с законодательством и уставом организации путем отчислений от чистой прибыли.

Добавочный капитал — состоит из эмиссионного дохода; прироста стоимости внеоборотных активов за счет переоценки прибыли и капитала, инвестированного в социальную сферу.

Нераспределенная прибыль — представляет собой прибыль отчетного года и прошлых лет за минусом перечисленного в бюджет налога из прибыли и сумм, использованных на образование специальных фондов.

Прибыль — сумма превышения доходов над расходами, полученная от всех видов деятельности за отчетный период.

Оценочные резервы — создаются за счет уменьшения балансовой прибыли как резервы под снижение стоимости материальных ценностей, под обесценение вложений в ценные бумаги, по сомнительным долгам.

Доходы будущих периодов — доходы, полученные (отчисленные) в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Резервы предстоящих расходов и платежей — создаются за счет внутренних ресурсов путем равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения в отчетном году.

Целевое финансирование — целевые поступления, средства приватизационного фонда для предстоящих расходов и платежей.

К **источникам заемных средств** (задолженность) относятся такие.

Кредиты банка — полученные краткосрочные и долгосрочные ссуды банков (непогашенные).

Заемные средства — суммы выпущенных и проданных внутренних акций трудового коллектива, акций и облигаций организации, краткосрочные и долгосрочные займы и др.

Кредиторская задолженность и расчеты — суммы задолженности за товары и услуги, по выданным векселям, авансам полученным, расчетам с бюджетом, с социальными фондами, по оплате труда.

1.7. МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Назначение метода в бухгалтерском учете состоит в том, чтобы отразить его предмет как единое целое через его объекты, обоснованно сгруппировать экономически однородные хозяйственные средства, хозяйственные операции, определить затраты и результаты в разрезе каждого производственного процесса и хозяйственной деятельности организации в целом, обобщить учетную информацию в системе форм периодической и годовой отчетности.

Следовательно, **метод бухгалтерского учета** представляет собой взаимосвязанную совокупность способов познания сущности его предмета через процесс управления материальными, трудовыми и финансовыми ресурсами с целью исчисления прибыли.

К **основным методам бухгалтерского учета** относятся: документация и инвентаризация; денежная оценка и калькуляция; счета и двойная запись; балансовое обобщение и отчетность.

Документация и инвентаризация являются способами первичного наблюдения и контроля за хозяйственными операциями и состоянием имущества организации.

Денежная оценка и калькуляция являются способами стоимостного измерения учитываемых хозяйственных операций. Они позволяют обобщить разнородные хозяйственные объекты, привести различные учетные измерения к единой стоимостной оценке, исчислить фактическую себестоимость товарно-материальных ценностей, продукции (работ, услуг). Денежная оценка — способ денежного выражения имущества, обязательств и хозяйственных операций для получения обобщенных данных за текущий и отчетный период по организации в целом. Калькуляция — способ группировки затрат и определение себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг) и заготовленных материальных ценностей.

Счета и двойная запись — способы текущей регистрации и группировки изменений в составе хозяйственных средств и источников их образования, хозяйственных процессов и их результатов.

Хронологическая и систематическая записи — способ регистрации хозяйственных операций в порядке их совершения либо путем группировки в зависимости от содержания операций.

Бухгалтерский баланс и отчетность как элемент метода бухгалтерского учета являются завершающим этапом учетного процесса, который называют этапом составления финансовой отчетности. Данные текущего учета (бухгалтерского, оперативного, статистического) периодически систематизируются и обобщаются с целью получения итоговой информации для составления отчетности.

1.8. ДОКУМЕНТАЦИЯ

Документирование хозяйственных операций — это первичная регистрация (подтверждение) каждой хозяйственной операции правильно оформленным первичным документом, имеющим юридическую силу, в местах и в момент ее совершения, а если это не представляется возможным — непосредственно после ее окончания. Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения хозяйственной операции, а если это не представляется возможным — непосредственно по окончании операции.

Юридическая сила документа зависит и от того, насколько его разработчиками соблюдены требования как в целом к форме данного документа, так и к его отдельным реквизитам. Такие требования определены постановлением Госстандарта России от 31.07.97 № 273 в государственном стандарте «Унифицированные системы документации. Унифицированная система организационно-распорядительной документации. Требования к оформлению документов (ГОСТ 6.30-97)». ГОСТ введен в действие с 1 июля 1998 г. и распространяется на организационно-распорядительные документы любых государственных и негосударственных организаций. Документы, оформленные с отступлением от требований данного государственного стандарта, теряют юридическую^начимость.

Первичные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в Альбомах унифицированных (типовых) форм первичной учетной документации, разработанных и утвержденных Госкомстатом России, который дал право организациям вносить при необходимости дополнительные реквизиты в первичные документы. При этом все реквизиты утвержденных Госкомстатом России унифицированных форм первичной учетной документации остаются без изменения (включая код, номер формы, наименование документа). Удаление отдельных реквизитов из унифицированных форм не допускается. Вносимые изменения должны быть оформлены соответствующим организационно-распорядительным документом организации.

Документы, форма которых не содержится в Альбомах унифицированных форм, должны содержать для придания им юридической силы следующие **обязательные реквизиты:** наименование документа; дата составления документа; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении; наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; личные подпи-

си указанных лиц. Применение бланков устаревших и произвольных форм не допускается.

Записи в первичных документах должны производиться чернилами, пастой шариковых ручек, при помощи компьютера, пишущих машинок и другими средствами, обеспечивающими сохранность этих записей в течение времени, установленного для их хранения в архиве. Запрещается использовать для записей простой карандаш. Не принято заполнять документы чернилами или пастой красного или зеленого цвета. Свободные строки в первичных документах подлежат обязательному прочерку.

Все первичные документы, поступающие в бухгалтерию, подлежат обязательной проверке. Проверка первичных документов осуществляется **по форме** (полнота и правильность оформления документов, заполнения реквизитов), **арифметически** и **по содержанию** (законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей).

Первичные документы, прошедшие обработку, должны иметь отметку, исключающую возможность их повторного использования, например специальный штамп или надпись, сделанную бухгалтером от руки, дату записи в учетный регистр. В банковских и кассовых документах не допускается внесение исправлений, подчисток, помарок.

Кроме того, для систематизации однородных хозяйственных операций используются **сводные документы,** в которые заносятся показатели сгруппированных хозяйственных операций. Первичные и сводные учетные документы могут составляться как на бумажных, так и на магнитных носителях информации.

По назначению документы классифицируются как:

распорядительные документы, предписывающие совершить какое-либо действие или ряд действий, содержащих разрешение на совершение определенной хозяйственной операции. Содержащаяся в них информация не отражается в учетных регистрах;

оправдательные документы, подтверждающие факт совершения определенных хозяйственных операций и обоснованность их совершения, содержащие информацию об исполнении распоряжения. Информация, содержащаяся в этих документах, заносится в учетные регистры;

документы бухгалтерского оформления, предназначенные исключительно для целей бухгалтерского учета, конкретизирующие или поясняющие отражение в бухгалтерском учете тех или иных фактов хозяйственной деятельности либо их последствий. Эти документы нужны для оформления бухгалтерских записей с целью дальнейшего использования в учетном процессе;

комбинированные документы, заключающие в себе функции распорядительных (разрешительных), оправдательных документов и документов бухгалтерского оформления.

Кроме того, *по объему отраженных операций* документы подразделяются на **первичные документы,** содержащие информацию об одной хозяйственной операции; **сводные документы,** предназначенные для обобщения информации обо всей совокупности однотипных хозяйственных операций за определенный промежуток времени.

По количеству отраженных операций документы подразделяются на **разовые документы,** составляемые отдельно по каждой операции (например, накладная на отпуск материалов); **накопительные документы,** отражающие несколько операций за определенный период (например, лимитно-заборная карта).

По числу учитываемых позиций документы бывают **однострочными,** содержащими одну учетную позицию; **многострочными,** содержащими две и более учетные позиции.

По месту составления документы классифицируются на **внутренние документы,** составленные в самой организации ее сотрудниками для оформления внутренних хозяйственных операций; **внешние документы,** составленные контрагентами организации, поступающие от сторонних врганизаций и отражающие взаимоотношения организации со своими партнерами по бизнесу.

По содержанию хозяйственных операций документы подразделяются на **материальные документы,** служащие для оформления операций по движению товарно-материальных ценностей; **денежные документы,** предназначенные для оформления операций с наличными и безналичными денежными средствами организации; **расчетные документы,** используемые для оформления расчетных взаимоотношений организации со своими партнерами по внешним обязательствам.

По способу заполнения документы могут быть заполненными **вручную** или **с помощью компьютера.**

В отдельную группу документов следует выделить **учетные регистры,** т.е. документы аналитического и синтетического учета (ведомости, журналы-ордера, бухгалтерские книги и т.д.).

Правила документооборота и технология обработки учетной информации утверждаются в составе принятой организацией учетной политики. **Документооборот** (создание или получение от других предприятий, принятие к учету, обработка и передача в архив первичных документов) регламентируется **графиком документооборота** организации, который по каждому документу должен содержать следующие реквизиты: наименование документа; порядок его создания, включающий коли-

чество экземпляров, бтветственных за выписку, оформление и испол¬нение документа, срок исполнения документа; порядок проверки до¬кумента с указанием ответственных за проверку, тех, кто представляет, порядок представления и срок представления; порядок обработки до¬кумента с указанием исполнителей и срока исполнения; порядок пере¬дачи документа в архив с указанием исполнителей и срока передачи.

По истечении установленных действующим законодательством сроков хранения документов в организации они подлежат передаче на хранение в Архивный фонд Российской Федерации.

В соответствии с Перечнем типовых управленческих докумен¬тов, образующихся в деятельности организаций, с указанием сроков их хранения, утвержденным Федеральной архивной службой России от 06.10.2000, установлены следующие **сроки хранения бухгалтерских документов:**

отчетов по налогам: годовых — постоянно; квартальных — 5 лет; месячных — 1 год;

бухгалтерских отчетов и балансов организаций: сводных годо¬вых — постоянно; годовых — постоянно; квартальных — 5 лет; месяч¬ных — 1 год;

первичных документов и приложений к ним, зафиксировавших факт совершения хозяйственной операции и явившихся основанием для бухгалтерских записей (кассовых, банковских документов, кореш¬ков банковских чековых книжек, ордеров, табелей, извещений банков и переводных требований, актов о приеме, сдаче и списании имуще¬ства и материалов, квитанций, корешков к ним, счетов-фактур, наклад¬ных, авансовых отчетов и др.) — 5 лет;

синтетических, аналитических, материальных счетов бухгалтер¬ского учета — 5 лет; бухгалтерских учетных регистров (Главной книги, журналов-ордеров, разработочных таблиц и др.) — 5 лет; оборотных ведомостей — 5 лет;

перечней лиц, имеющих право подписи первичных учетных до¬кументов,— «До замены новыми»;

образцы подписей материально ответственных лиц — «До мино¬вания надобности»;

книги, журналы, карточки учета: ценных бумаг — постоянно; до¬говоров, контрактов, соглашений (кредитных, хозяйственных, опера¬ционных) — 5 лет; учета основных средств (зданий, сооружений) — 5 лет; расчетов с организациями — 5 лет; приходно-расходных кассо¬вых документов (счетов, платежных поручений) — 5 лет; подотчетных лиц — 5 лет; исполнительных листов — 5 лет; депонированной заработ¬ной платы — 5 лет; доверенностей — 5 лет.

Контрольные кассовые ленты, книги кассира-операциониста и другие документы, подтверждающие проведение денежных расчетов с населением, должны храниться в течение сроков, установленных для хранения первичных учетных документов, но не менее пяти лет.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета, другие документы по учетной политике, процедуры кодирования, программы машинной обработки данных (с указанием сроков их использования) должны храниться не менее пяти лет после отчетного года, когда они использовались для составления бухгалтерской отчетности в последний раз.

Налоговым кодексом Российской Федерации установлен минимальный срок хранения документов для целей проверки правильности исчисления налогов. Этот срок составляет четыре года (ст. 23). Поэтому сроки хранения основных бухгалтерских документов регламентируются: в течение четырех календарных лет деятельности налогоплательщика по налоговому законодательству и не менее пяти лет по требованиям бухгалтерского учета.

Срок хранения документов по личному составу — 75 лет (с учетом возраста человека к моменту окончания дела). Продолжительность хранения дела после его окончания делопроизводством должна определяться по формуле: 75 лет минус возраст человека к моменту окончания дела.

Ответственным за сохранность документов в течение установленных сроков является руководитель организации.

В соответствии с распоряжением Правительства РФ от 21.02.94 № 358-р «Об обеспечении сохранности документов по личному составу» учредителям вновь образующихся юридических лиц рекомендовано включать в свои учредительные документы положения об обеспечении учета и сохранности документов по личному составу и своевременной передаче их на государственное хранение при реорганизации или ликвидации юридического лица, а органам исполнительной власти осуществлять государственную регистрацию учредительных документов при наличии в них указанных положений.

Уничтожение документов оформляется актами (на управленческую документацию составляется один экземпляр, на научно-техническую — два), утверждаемыми руководителем организации. *Уничтожить документы по истечении установленных сроков можно только при условии, что за указанный период проведена инвентаризация.*

Каждая организация должна определить круг лиц, которые могут подписывать первичные документы. Перечень этих лиц утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

Лица, составившие и подписавшие первичные документы, несут ответственность за своевременное и качественное оформление этих документов, а также за достоверность содержащихся в них данных.

Если документ подписывает лицо, у которого нет полномочий на это, то такой документ считается составленным от имени этого лица, а не от имени организации. Такое лицо будет полностью нести ответственность за последствия по совершенной операции, оформленной этим документом. Однако руководитель организации может одобрить совершенную сделку.

Свободные строки в первичных документах подлежат обязательному прочерку. Внесение исправлений в банковские и кассовые документы не допускается. В остальные первичные документы исправления могут вноситься только по согласованию с лицами, составившими и подписавшими эти документы. При этом не допускаются подчистки и неоговоренные исправления. Неправильный текст или цифру надо аккуратно зачеркнуть и над зачеркнутым текстом или цифрой сделать правильную запись. Зачеркивание производится одной чертой, чтобы можно было прочитать исправленное. Рядом с исправлением надо написать «Исправлено». Лица, подписавшие документ, должны снова поставить свои подписи.

Первичные документы, прошедшие обработку, должны иметь отметку, исключающую возможность их повторного использования. Это может быть, например, дата записи в учетный регистр и подпись бухгалтера, оттиск штампа «Погашено» и т.п.

На всех документах, приложенных к приходным и расходным кассовым ордерам, на самих ордерах и на документах, послуживших основанием для начисления заработной платы, делают надпись от руки или проставляют штамп «Получено» или «Оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года).

Документирование операций, связанных с учетом товаров. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету торговых операций, денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин, по учету торговых операций при продаже товаров в кредит, по учету торговых операций в комиссионной торговле утверждены постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132. Во всех этих формах требуется наличие кода предприятия по ОКПО и кода вида деятельности по ОКДП. Эти коды указаны в информационном письме органа статистики, в котором зарегистрирована организация. Показатель «Код операции» заполняется организациями, у которых имеется справочник таких кодов. Этот справочник организация разрабатывает

самостоятельно. Он используется, как правило, при автоматизированной системе обработки бухгалтерских документов. В графах «Код товара» организации проставляют код, присвоенный товару в складском учете. Эти коды организация также разрабатывает самостоятельно. Для учета торговых операций утверждены общие унифицированные формы.

Таблица 1.1

Унифицированные формы для учета торговых операций

№ формы	Наименование
ТОРГ-1	Акт о приемке товаров
ТОРГ-2	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей
ТОРГ-3	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров
ТОРГ-4	Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика
ТОРГ-5	Акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика
ТОРГ-6	Акт о завесе тары
ТОРГ-7	Журнал регистрации товарно-материальных ценностей, требующих завеса тары
ТОРГ-8	Заказ-отборочный лист
ТОРГ-9	Упаковочный ярлык
ТОРГ-10	Спецификация
ТОРГ-11	Товарный ярлык
ТОРГ-12	Товарная накладная
ТОРГ-13	Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары
ТОРГ-14	Расходно-приходная накладная для мелкорозничной торговли
ТОРГ-15	Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей
ТОРГ-16	Акт о списании товаров
ТОРГ-17	Приходный групповой отвес
ТОРГ-18	Журнал учета товаров на складе
ТОРГ-19	Расходный отвес (спецификация)
ТОРГ-20	Акт о подработке, подсортировке, перетаривании товаров
ТОРГ-21	Акт о переработке (сортировке) плодоовощной продукции
ТОРГ-22	Акт о контрольной (выборочной) проверке яиц
ТОРГ-23	Товарный журнал работника мелкорозничной торговли
ТОРГ-24	Акт о перемеривании тканей
ТОРГ-25	Акт об уценке лоскута

Прололжение

№ формы	Наименование
ТОРГ-26	Заказ
ТОРГ-27	Журнал учета выполнения заказов покупателей
ТОРГ-28	Карточка количественно-стоимостного учета
ТОРГ-29	Товарный отчет
ТОРГ-30	Отчет по таре
ТОРГ-31	Сопроводительный реестр сдачи документов

Ответственность за нарушение правил документооборота пре¬дусмотрена различными законодательными актами Российской Феде¬рации. Статьей 18 Закона «О бухгалтерском учете» предусмотрено, что руководители организаций и другие лица, ответственные за организа¬цию и ведение бухгалтерского учета, в случае уклонения от ведения бухгалтерского учета в порядке, установленном законодательством Российской Федерации и нормативными актами органов, осуществля¬ющих регулирование бухгалтерского учета, привлекаются к админи¬стративной или уголовной ответственности в соответствии с законо¬дательством. Например, согласно ст. 120 НК РФ грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного нало¬гового периода, при отсутствии признаков налогового правонаруше¬ния, влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб. Те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода, влекут взыс¬кание штрафа в размере 15 000 руб. Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы, влекут взыскание штрафа в размере 10% суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 руб.

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объ¬ектов налогообложения понимается отсутствие первичных докумен¬тов или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского уче¬та, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, ма¬териальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложе¬ний налогоплательщика.

В соответствии с п. 12 ст. 7 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» (далее — Закон о на¬логовых органах) налоговым органам предоставляется право налагать административные штрафы на должностных лиц организаций, винов¬ных в отсутствии бухгалтерского учета или ведении его с нарушением

установленного порядка, в размере от 2 до 5 МРОТ на каждого виновного, а за те же действия, совершенные повторно в течение года после наложения административного взыскания,— в размере от 5 до 10 МРОТ.

Согласно ст. 146.5 Кодекса РСФСР об административных правонарушениях продажа товаров или иных предметов в организациях торговли независимо от форм собственности или гражданами, зарегистрированными в качестве предпринимателей, без документов, содержащих сведения об изготовителе, поставщике или продавце, а также без применения контрольно-кассовых машин (ККМ) влечет за собой наложение штрафа от 50 до 100 МРОТ.

Действующим законодательством за совершение наиболее опасных общественных деяний в сфере бухгалтерского учета и налогообложения предусмотрена также уголовная ответственность. Так, согласно ст. 199 УК РФ уклонение от уплаты налогов с организации путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо иным способом, а равно от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, совершенное в крупном размере, наказывается лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до пяти лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до четырех лет.

Данное преступление наказывается лишением свободы на срок от двух до семи лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет, если оно совершено группой лиц по предварительному сговору; лицом, ранее судимым за совершение преступлений, предусмотренных настоящей статьей, а также ст. 194 или 198 УК РФ; неоднократно; в особо крупном размере.

При этом уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации признается совершенным в крупном размере, если сумма неуплаченных налогов и (или) страховых взносов в государственные внебюджетные фонды превышает 1000 МРОТ, а в особо крупном размере — 5000 МРОТ.

Налоговые органы в ответах на частные запросы неоднократно сообщали, что если форма соответствующего документа предусмотрена в Альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а организация применяет документ, не соответствующий данной форме, то указанное нарушение подпадает под определение ст. 120 части первой НК РФ.

Если организация применяет унифицированные формы, но не заполняет все обязательные реквизиты, а также другие реквизиты, пре-

дусмотренные типовой формой, то мера ответственности зависит от важности незаполненного реквизита для определения налоговой базы.

Рассмотрим возможные претензии налоговых органов, связанные с неполным заполнением унифицированных форм, на примере одного из самых распространенных документов в торговле — товарной накладной (форма № ТОРГ-12) на отгрузку товаров.

Таблица 1.2

Возможные претензии налоговых органов, связанные с неполным заполнением унифицированных форм

Незаполненный реквизит	Налоговые последствия
Номер документа	Если организация производит отгрузку одного и того же товара в одном и том же количестве, по одной и той же иене, одному и тому же покупателю, по номеру накладной можно определить, что отгрузка производилась неоднократно. Следовательно, правомерность списания себестоимости товаров по нескольким одинаковым накладным будет доказана
Дата составления	Если дата составления накладной не указана, организации будет сложно доказать, в какой момент выручка от реализации товаров подлежит отражению в бухгалтерском учете. Особенно важно заполнение данного реквизита для организаций, определяющих выручку для целей налогообложения «по отгрузке»
Наименование организации, от имени которой составлен документ (поставщик)	Поскольку накладная заверяется печатью организации, то незаполнение данного реквизита не приводит к негативным налоговым последствиям
Наименование покупателя	Поскольку накладная заверяется печатью организации или к ней прилагается доверенность с печатью, то незаполнение данного реквизита не приводит к негативным налоговым последствиям
Наименование и характеристики товара	Если реквизит не заполнен, невозможно определить, какой именно товар был отгружен, следовательно, списание себестоимости может быть признано необоснованным
Количество товара	Если реквизит не заполнен, невозможно определить себестоимость реализованного товара
Стоимость товара	Если стоимость товара не указана, то организации придется доказывать размер выручки другими документами, например, счетами-фактурами. В противном случае налоговые органы произведут расчет выручки самостоятельно

Прололжение

Незаполненный реквизит	Налоговые последствия
Личные подписи должностных лии, расшифровка подписей должностных лии, отгружающих и получающих товары	Если должности и подписи лии не соответствуют тем, которые имеют право совершать подобные операции, отгрузка может быть признана незаконной, а списание себестоимости неправомерным. Если реквизит не заполнен, то факт отгрузки может быть признан неподтвержденным, а списание себестоимости необоснованным
Печать торговой организации	Если реквизит не заполнен, то факт отгрузки может быть признан неподтвержденным, а списание себестоимости необоснованным
Печать организации-покупателя	Печать должна быть или на накладной, или на прилагаемой доверенности. В противном случае факт отгрузки может быть признан неподтвержденным, а списание себестоимости — неправомерным

Если правильность и полнота оформления первичных документов внутри торговой организации может быть проконтролирована главным бухгалтером или иными должностными лицами, а порядок документооборота налажен должным образом, то создание поступающих от контрагентов первичных документов не зависит от торговой организации. А ведь на основании первичных документов поставщиков производится оприходование товаров и, следовательно, возмещение НДС. Возмещение из бюджета НДС производится по фактически оплаченным поставщикам за приобретенные (оприходованные) материальные ресурсы (выполненные работы, оказанные услуги), стоимость которых относится на издержки производства и обращения. Таким образом, возмещение НДС по товарам, не оприходованным в установленном порядке, может быть признанно налоговыми органами неправомерным.

При поступлении документа, не соответствующего унифицированной форме или с не полностью заполненными показателями, или с отсутствующими обязательными реквизитами, следует попытаться получить у партнера первичный документ типовой формы, заполненный в установленном порядке. Если попытка окажется неудачной, торговой организации рекомендуется создать собственный документ унифицированной формы на основе документа, полученного от контрагента. Например, при поступлении товара накладная поставщика не соответствует форме № ТОРГ-12. Организация торговли может оприходовать товар на основе данной накладной и документа, составленного внутри нее и соответствующего требованиям законодательства, например, формы № ТОРГ-1 «Акт о приемке товаров».

1.9. ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

План счетов бухгалтерского учета представляет собой систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета, в основе которого используется классификация счетов по их экономическому содержанию.

Действующий в настоящее время План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, а также Инструкция по его применению были введены в действие с 1 января 2001 г. Он состоит из восьми разделов, включающих 99 синтетических счетов, часть из которых зарезервирована, и 11 забалансовых счетов (для сельскохозяйственных предприятий 12 забалансовых счетов). Все синтетические счета сгруппированы в восемь разделов. В разделах 1—5 сосредоточены счета по учету активов (хозяйственных средств), разделе 6 — счета по учету обязательств (дебиторов и кредиторов) и в разделах 7 и 8 — счета по учету капитала, доходов, расходов и финансовых результатов.

План счетов содержит следующие разделы: I «Внеоборотные активы» (счета 01—09); II «Производственные запасы» (счета 10—19); III «Затраты на производство» (счета 20—29 и счета 30—39); IV «Готовая продукция и товары» (счета 40—49); V «Денежные средства» (счета 50-59); VI «Расчеты» (счета 60-79); VII «Капитал» (счета 80-89); VIII «Финансовые результаты» (счета 90—99). Забалансовые счета (счета 001—011) занимают в Плане счетов отдельное место.

Для учета специфических операций организация может по согласованию с Минфином России вводить в существующий План счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов. При составлении **рабочего плана счетов** главному бухгалтеру следует руководствоваться Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.

ПЛАН
СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
ОРГАНИЗАЦИЙ
(в редакции приказа Минфина России от 07.05.03 № 38н)

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
Разлел 1. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизаиия основных средств	02	

Прололжение

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
(в ред. приказа Минфина России от 07.05.03 № 38н)		
Амортизация нематериальных активов	05	
	06	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	1. Приобретение земельных участков
		2. Приобретение объектов природопользования
		3. Строительство обьектов основных средств
		4. Приобретение объектов основных средств
		5. Приобретение нематериальных активов
		6. Перевод молодняка животных в основное стадо
		7. Приобретение взрослых животных
		8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
(субсчет 8 введен приказом Минфина России от 07.05.03 № 38н)		
Отложенные налоговые активы (в ред. приказа Минфина России от 07.05.03 № 38н)	09	
Раздел II. ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ		
Материалы	10	1. Сырье и материалы
		2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали
		3. Топливо
		4. Тара и тарные материалы

Прололжение

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
		5. Запасные части
		6. Прочие материалы
		7. Материалы, переданные в пере¬ работку на сторону
		8. Строительные материалы
		9. Инвентарь и хозяйственные при¬ надлежности
		10. Специальная оснастка и специ¬ альная одежда на складе (субсчет 10 введен приказом Минфина России от 07.05.03 № 38н)
		11. Специальная оснастка и специ¬ альная одежда в эксплуатации (субсчет 11 введен приказом Минфина России от 07.05.03 № 38н)
Животные на выращивании и откорме	11	
	12	
	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
	17	
	18	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств
		2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериаль¬ ным активам
		3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам
Раздел N1. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО		
Основное производство	20	

Прололжение

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
Полуфабрикаты собственного производства	21	
	22	
Вспомогательные производства	23	
	24	
Обшепроизводственные расходы	25	
Общехозяйственные расходы	26	
	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	
	30	
	31	
	32	
	33	
	34	
	35	
	36	
	37	
	38	
	39	
Раздел IV. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ		
Выпуск продукиии(работ, услуг)	40	
Товары	41	1. Товары на складах
		2. Товары в розничной торговле
		3. Тара под товаром и порожняя
		4. Покупные изделия
Торговая наиенка	42	
Готовая продукция	43	
Расходы на продажу	44	
Товары отгруженные	45	

Прололжение

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
	47	
	48	
	49	
РазделУ. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА		
Касса	50	1. Касса организации
		2. Операционная касса
		3. Денежные документы
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
	53	
	54	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы
		2. Чековые книжки
		3. Депозитные счета
	56	
Переводы в пути	57	
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции
		2. Долговые ценные бумаги
		3. Предоставленные займы
		4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение финансовых вложений (в ред. приказа Минфина России от 07.05.03 № 38н)	59	
Раздел VI. РАСЧЕТЫ		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Резервы по сомнительным долгам	63	

Прололжение

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
	64	
	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию
		2. Расчеты по пенсионному обеспечению
		3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам
		2. Расчеты по возмещению материального ущерба
	74	
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал
		2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию
		2. Расчеты по претензиям
		3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам
		4. Расчеты по депонированным суммам
Отложенные налоговые обязательства (в ред. приказа Минфина России от 07.05.03 № 38н)	77	

Прололжение

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуще¬ству
		2. Расчеты по текущим операциям
		3. Расчеты по договору доверитель¬ного управления имуществом
Раздел VII. КАПИТАЛ		
Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
	85	
Уелевое финансирование	86	По видам финансирования
	87	
	88	
	89	
Раздел VIII. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ		
Продажи	90	1. Выручка
		2. Себестоимость продаж
		3. Налог на добавленную стоимость
		4. Акиизы
		9. Прибыль/убыток от продаж
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы
		2. Прочие расходы
		9. Сальдо прочих доходов и расхо¬дов
	92	
	93	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
	95	

Прололжение

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет буду¬щих периодов
		2. Безвозмездные поступления
		3. Предстоящие поступления задол¬женности по недостачам, выяв¬ленным за прошлые годы
		4. Разница между суммой, подлежа-шей взысканию с виновных лип, и балансовой стоимостью по не¬достачам ценностей
Прибыли и убытки	99	
Забалансовые счета		
Арендованные основные средства	001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки строгой отчетности	006	
Списанная в убыток задолжен¬ность неплатежеспособных дебиторов	007	
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008	
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009	
Износ основных средств	010	
Основные средства, сданные в аренду	011	

1.10. СЧЕТА

Для текущего учета и контроля за хозяйственными операциями в организации используются счета бухгалтерского учета. **Счет** — это способ экономической группировки, при котором в денежной оценке систематизируется, накапливается текущая информация о состоянии имущества, источниках его образования, хозяйственных операциях.

Совокупность счетов, применяемых в бухгалтерском учете, образует систему счетов. По отношению к балансу счета подразделяются на активные, пассивные, активно-пассивные.

Активные счета служат для учета хозяйственных средств по составу, размещению и использованию, например, счета «Основные средства», «Материалы», «Касса» и т.п. На этих счетах отражается наличие и движение средств.

Пассивные счета используются для учета источников образования и целевого назначения хозяйственных средств, например, счета «Уставный капитал», «Добавочный капитал», «Целевое финансирование» и т.п. На этих счетах отражается состояние и изменение источников образования средств.

Активно-пассивные счета предназначены в основном для учета расчетных взаимоотношений хозяйства с другими организациями и лицами, финансовых результатов хозяйства, процессов и т.п., в зависимости от того, в чем выражаются взаимоотношения между организациями (дебиторской или кредиторской задолженностью) или чем характеризуются финансовые результаты (прибылью или убытком). Эти счета могут иметь конечный остаток по дебету или кредиту.

К активно-пассивным счетам обычно относят счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Расчеты с подотчетными лицами», «Расчеты с учредителями» и другие счета по учету расчетных операций, счет «Прибыли и убытки» и т.п.

По способу экономической группировки и обобщения информации (степени детализации учетных записей) счета подразделяются на синтетические счета (счета первого порядка); на субсчета (счета второго порядка); на аналитические счета. Синтетический учет ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета, аналитический учет — на аналитических счетах. Промежуточное положение между синтетическими и аналитическими счетами занимают субсчета.

Синтетические счета — это счета бухгалтерского учета (предназначенные для учета информации о составе и движении однородных групп хозяйственных средств организации, источниках и хозяйственных процессах), на которых учетные записи производятся в обобщенном виде и в денежном измерителе.

Синтетические счета являются балансовыми и считаются счетами первого порядка. Количество синтетических счетов ограничено Планом счетов (99 счетов). Синтетические счета дают обобщающую характеристику объекту учета.

Синтетические счета, не требующие ведения аналитического учета, называются простыми (например, счет 57 «Переводы в пути»), а те, которые требуют ведения аналитического учета, называются сложными (например, счет 10 «Материалы», счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» и др.).

Синтетический учет — это отражение хозяйственных средств и процессов в обобщенном виде на синтетических счетах. Такие показатели содержатся в синтетических счетах и необходимы для общего представления о наличии и движении средств и их источников.

Оборотные ведомости по счетам синтетического учета составляются на основании данных синтетического учета. Содержание синтетических счетов раскрывают данные аналитических счетов.

Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета. Из названий синтетических счетов не видна отраслевая принадлежность организации.

Данные синтетических счетов используются при заполнении форм бухгалтерской отчетности и, прежде всего, бухгалтерского баланса, а значит, для анализа финансово-хозяйственной деятельности организации.

Субсчета (неполный синтетический счет, счет второго порядка) — это группы однородных аналитических счетов, создаваемые в пределах одного синтетического счета. По своему характеру субсчета являются частями соответствующего синтетического счета и не имеют самостоятельной корреспонденции с другими счетами. Эта корреспонденция отражается через соответствующие синтетические счета. При ведении субсчетов используется только денежный измеритель.

По некоторым синтетическим счетам однородные аналитические счета дополнительно группируются в пределах одного синтетического счета. По существу, субсчета являются промежуточной группировкой аналитических счетов в пределах соответствующего синтетического счета. Субсчета вводятся для получения единых для всех организаций обобщенных, укрупненных показателей, дополняющих показатели синтетических счетов и необходимых для анализа и составления баланса. Например, к счету 58 «Финансовые вложения» открываются следующие субсчета: субсчет 58-1 «Паи и акции», субсчет 58-2 «Долговые ценные бумаги», субсчет 58-3 «Предоставленные займы», субсчет 58-4 «Вклады по договору простого товарищества». На каждом из этих субсчетов объединяются данные на основе аналитических счетов.

Аналитические счета (третьего, четвертого, пятого и так далее порядка), как счета детальные, необходимы прежде всего для текущего оперативного руководства, управления и контроля за правильным использованием имущества организации.

Для управления финансово-хозяйственной деятельностью организации, оценки ее места в рыночной экономике, анализа состояния расчетов с партнерами недостаточно располагать только общими показателями, необходимо иметь еще и детализированные данные по объектам учета. Каждый экономический субъект имеет свой предмет деятельности, определенную отраслевую направленность (промышленность, торговля, строительство, транспорт, сельское хозяйство и т.д.). Для осуществления предмета своей деятельности организация должна иметь определенные ресурсы, источники их пополнения, договоры и многое другое, что требует более детального учета с применением натуральных измерителей, реквизитов контрагентов и т.д.

Аналитический учет — это учет, дающий детализированные показатели в денежном, а в необходимых случаях и в натуральном выражении. Детализация показателей устанавливается в зависимости от конкретных условий и потребности в получении сведений для оперативного управления. Кроме того, аналитический учет имущества организации обеспечивает его сохранность.

Аналитический учет неразрывно связан с синтетическим учетом и ведется с целью детализации этого учета. Сам по себе аналитический счет не может существовать, он жестко привязан к синтетическому счету и открывается в развитие определенного синтетического счета в разрезе его видов, частей, статей.

Возьмем, например, счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». ДЛЯ торговой организации структуру этого счета можно сформировать таким образом:

1-й субсчет (валюта расчетов): 1. Расчеты в рублях; 2. Расчеты в валюте;

2-й субсчет (вид расчетов): 1. Поставщики товаров; 2. Прочие поставщики; 3. Поставщики по выданным векселям; 4. Поставщики по неотфактурованным поставкам; 5. Поставщики по коммерческим кредитам.

Аналитический учет:

1 -й уровень (поставщик): 01. ООО «Заря»; 02. «Молзавод»; 03. ООО «Рассвет»; 04. ООО «Автосалон»; 05. МП «Волна».

2-й уровень (договор, счет): 1. Договор № 9; 2. Договор № 58; 3. Счет № 453.

При организации учетного процесса важно обеспечить соблюдение одного из требований к бухгалтерскому учету — требования непротиворечивости. Это означает, что на любую отчетную или текущую

дату должно быть обеспечено тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

По экономическому содержанию бухгалтерские счета подразделяют на три группы: счета хозяйственных средств; счета источников хозяйственных средств; счета хозяйственных процессов и их результатов.

Счета хозяйственных средств — это счета учета основных и отвлеченных средств, производственных запасов, денежных средств и дебиторов, готовой продукции и средств капиталовложений.

Счета источников хозяйственных средств — это счета по учету капитала, резервов финансирования, кредитования и кредиторов.

Счета хозяйственных процессов и их результатов — это счета процессов производства, реализации и их результатов.

По структуре и назначению счета учета хозяйственных средств и счета учета источников подразделяются на основные, регулирующие и забалансовые; счета учета хозяйственных процессов и их результатов — на калькуляционные, собирательно-распорядительные, сопоставляющие.

Основные счета предназначены для учета наличия и движения средств и источников. К ним относятся инвентарные, денежные, фондовые и расчетные счета. Их остатки переходят в сальдовый баланс.

Регулирующие счета предусмотрены для корректирования оценки хозяйственных средств или размеров источников их образования, например, счета «Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов».

Калькуляционные счета служат для собирания производственных затрат, на основе которых исчисляется себестоимость произведенной продукции и приобретенных материалов, например, счет «Основное производство» и др.

Собирательно-распорядительные счета предназначены для собирания накладных (косвенных) расходов и последующего их распределения по объектам калькуляции, например, счета «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», «Расходы будущих периодов».

Сопоставляющие счета предусмотрены для сопоставления хозяйственных процессов и явлений в двух оценках в целях определения финансовых результатов деятельности предприятия, например, счета «Продажи», «Прибыли и убытки» и др.

Забалансовые счета предназначены для учета средств, не принадлежащих данной организации, но временно находящихся у нее в пользовании или распоряжении, а также для учета имущества, принадлежащего организации, но переданного другим организациям по договору финансового лизинга, или для контроля за отдельными хозяйственными операциями.

Забалансовые счета не включаются в итоги (валюту) бухгалтерского баланса и отражаются за балансом, они имеют трехзначный шифр (с 001 по 011), не корреспондируют с другими счетами, и поэтому *двойная запись на забалансовых счетах не применяется.* При заполнении забалансовых счетов делаются односторонние записи только по дебету (увеличение — данные о получении материальных ценностей) или только по кредиту (уменьшение — их возврат прежнему владельцу).

Применение забалансовых счетов позволяет избежать включения средств, не принадлежащих данной организации, в состав собственных средств, а также устранить двойной счет одних и тех же хозяйственных средств и у их собственника, и у временного пользователя.

1.11. ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

Важнейшим правилом ведения учета при помощи счетов является **правило двойной записи,** заключающееся в следующем: всякая хозяйственная операция затрагивает два счета (две статьи баланса) и поэтому должна записываться дважды: в **дебет** одного счета и **кредит** другого — в этом суть **метода двойной записи.** Процедура определения счетов, затрагиваемых данной хозяйственной операцией, и последующего отражения на этих счетах суммы произведенной операции называется **бухгалтерской проводкой.** Бухгалтерская проводка составляется только на основании финансовых документов.

Для составления бухгалтерской проводки по какой-либо хозяйственной операции необходимо определить сущность происходящих в результате операции изменений в хозяйственных средствах организации; выбрать счета, по дебету и кредиту которых должна быть записана сумма данной операции. Для отражения на счетах данных о состоянии средств и источников их движения в ходе хозяйственной деятельности необходимо вначале записать на счета (как исходное положение) остатки хозяйственных средств и источников их образования, а затем последовательно отражать хозяйственные операции как простейшие моменты движения средств и изменения источников.

Общая сумма операций, записанных на дебет или кредит счета, называется **суммой оборота.** Она показывает движение средств или источников за определенный период. Различают **дебетовые** и **кредитовые обороты.**

Двойственность отражения хозяйственных операций порождает математическое равенство сумм дебетовых и кредитовых оборотов по всем счетам за определенный период времени. Это математическое равенство широко используется для контроля за правильностью отражения операций на счетах.

В результате двойственного отражения каждой операции возни¬кает временная связь отдельных счетов. Она определяется экономи¬ческим содержанием операции и называется **корреспонденцией,** а сче¬та, между которыми установилась эта связь, **корреспондирующими.** Указание корреспондирующих счетов по каждой операции называют **бухгалтерской записью,** или **счетной формулой.**

Корреспонденция бывает простой и сложной. **Простой** называют такую корреспонденцию, где один счет дебетуется, а другой кредитуется на ту же сумму. **Сложной** называют корреспонденцию, в которой два или более счета дебетуются, а один — кредитуется на общую сумму или, наобо¬рот, несколько счетов кредитуются, а один — дебетуется на общую сумму.

Активные счета могут иметь только дебетовое сальдо, поскольку нельзя выдать средств больше, чем имелось в хозяйстве. В активных сче¬тах для определения конечного сальдо необходимо к начальному дебето¬вому сальдо (наличие средств) прибавить оборот по дебету счета (увели¬чение средств) и исключить оборот по кредиту счета (уменьшение средств). Сумма начального остатка и дебетового оборота, вместе взятых, может быть равной кредитовому обороту или больше. В первом случае счет закрыва¬ется и остатка не будет, во втором — разница будет представлять дебето¬вое сальдо (остаток). Если на активных счетах начального сальдо не было, первая запись в них производится по дебету, а конечное сальдо определя¬ется вычитанием кредитового оборота счета из дебетового.

Пассивные счета имеют только кредитовое сальдо, так как умень¬шение источников не может превышать их размера. Для определения **конечного сальдо пассивных счетов** необходимо к кредитовому началь¬ному сальдо прибавить кредитовый оборот и вычесть дебетовый обо¬рот счета. При отсутствии начального сальдо первая запись произво¬дится по кредиту, а конечное сальдо определяется вычитанием дебетового оборота из кредитового.

Дебет активных счетов отражает наличие средств на определен¬ную дату и увеличение их, а кредит — уменьшение. В пассивных сче¬тах, наоборот, кредит отражает наличие источников и их увеличение, а дебет — уменьшение.

Наличие средств или источников называется **остатком,** или **саль¬до.** Сальдо на начало отчетного периода является **начальным,** на конец отчетного периода — **конечным.**

Дебет активно-пассивных счетов, на которых отражаются рас¬четные операции, показывает наличие дебиторской задолженности и ее увеличение, а также уменьшение кредиторской задолженности, кре¬дит — наличие и увеличение кредиторской задолженности и уменьше¬ние дебиторской.

Остатки средств и их источников отражаются на счетах при их открытии путем перечисления сумм активных статей баланса на дебет активных счетов. Если одна и та же по названию статья, например, «Расчеты с разными дебиторами», имеет определенные суммы по активу и пассиву баланса, то эти суммы переносят соответственно на дебет и кредит счета, открытого для данной статьи. Счет в данном случае имеет **развернутое сальдо.**

Таким образом, отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета есть не что иное, как отражение изменений статей баланса под влиянием хозяйственных операций. В этом проявляется единство бухгалтерского баланса и системы счетов.

1.12. ОБОРОТНАЯ ВЕДОМОСТЬ

Одним из способов обобщения данных бухгалтерских счетов в балансе организации является составление оборотной ведомости, которая позволяет обобщить учетную информацию, отражаемую на счетах бухгалтерского учета.

Оборотная ведомость составляется в конце месяца и представляет собой **свод оборотов и сальдо по всем работающим счетам** в виде таблицы, в которую записывают наименования и номера счетов, суммы начального (дебетового или кредитового) сальдо по каждому счету, суммы оборотов по дебету и кредиту и выводят конечное сальдо (дебетовое или кредитовое).

Оборотные ведомости бывают двух видов: по счетам синтетического учета и по счетам аналитического учета.

При составлении оборотных ведомостей необходимо выполнение следующих действий: а) в бланк оборотной ведомости следует перенести наименование каждого счета, сальдо начальное (дебетовое или кредитовое), дебетовые и кредитовые обороты и сальдо конечное (дебетовое или кредитовое) по каждому работающему счету; б) подсчитать итоги по всем колонкам заполненной оборотной ведомости; в) обеспечить сверку полученных итогов, при этом в оборотной ведомости по счетам синтетического учета должны получиться три пары равных итогов, из которых итоги начальных остатков (сальдо начальных) должны равняться итогу начального баланса, а итоги оборотов — итогу по журналу хозяйственных операций; в оборотной ведомости по счетам аналитического учета итоги начальных остатков (сальдо начальных), оборотов и конечных остатков (сальдо конечных) должны быть равны начальному остатку (сальдо начальному), оборотам и конечному остатку (сальдо конечному) соответствующего синтетического счета.

В оборотную ведомость по счетам синтетического учета записываются все используемые в организации синтетические счета, на каж-

дый счет отводится одна строка. В ней три пары колонок, в которых по каждому синтетическому счету показываются начальное сальдо, обороты по дебету и кредиту счета и конечное сальдо.

При правильной организации бухгалтерского учета обязательно должно быть достигнуто попарное равенство итогов в колонках оборотной ведомости по счетам синтетического учета, а именно:

- итог дебетовых сальдо на начало месяца должен быть равен итогу кредитовых сальдо на начало месяца, что обусловлено строением бухгалтерского баланса (равенством его актива и пассива на начало месяца). Итог дебетовых сальдо по счетам показывает сумму имущества организации, а итог кредитовых сальдо — сумму источников образования этого имущества и обязательств организации;
- итог дебетовых оборотов по счету за месяц должен быть равен итогу кредитовых оборотов по всем синтетическим счетам, что следует из сущности метода двойной записи, согласно которой каждая хозяйственная операция записывается дважды по дебету одного счета и кредиту другого счета в одинаковых суммах;
- равные итоги дебетовых и кредитовых оборотов по синтетическим счетам в оборотной ведомости должны быть также равны итогу в журнале регистрации хозяйственных операций. Это равенство объясняется тем, что, сумма каждой хозяйственной операции находит отражение как в журнале регистрации хозяйственных операций, так и на счетах бухгалтерского учета по дебету и кредиту;
- итог дебетовых конечных сальдо должен быть равен итогу кредитовых конечных сальдо, так как это уже новый бухгалтерский баланс.

Попарное равенство итогов оборотной ведомости по счетам синтетического учета имеет контрольное значение, так как отсутствие указанного равенства свидетельствует о наличии ошибок в учетных записях, которые необходимо выявить и устранить.

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета имеет существенное значение и для оценки общего состояния имущества и источников его образования, а также обязательств организации за отчетный месяц. Информация оборотной ведомости по счетам синтетического учета об остатках используется при составлении бухгалтерского баланса организации.

Кроме того, известна еще и так называемая **шахматная оборотная ведомость по счетам синтетического учета,** которая составляется по шахматной форме. В отличие от рассмотренной выше оборотной ведомости шахматная оборотная ведомость включает корреспонденцию счетов и является более сложной и громоздкой по строению. Шахматная оборотная ведомость применяется на практике, как правило, при

ручной обработке учетных данных и составлении бухгалтерского баланса вручную.

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета составляются раздельно к каждому синтетическому счету, по которому ведется аналитический учет. Они составляются по каждой группе аналитических счетов, объединяемых конкретным синтетическим счетом, и имеют различную форму в зависимости от особенностей объектов аналитического учета. Традиционно оборотные ведомости по счетам аналитического учета имеют две формы графления: 1) если объект учета отражается на аналитических счетах только в стоимостном выражении, то оборотные ведомости по этим счетам составляются по такой же форме (суммовая форма), что и оборотные ведомости по счетам синтетического учета, например, по счетам учета расчетов; 2) если объект учета отражается на аналитических счетах не только в стоимостном выражении, но и в натуральном или трудовом измерителе, то показатели оборотных ведомостей по таким счетам приводятся также в денежном, натуральном или трудовом измерителе (количественно-суммовая форма или товарно-материальная форма), например, по счетам учета товарно-материальных ценностей.

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета — это свод оборотов и сальдо по всем счетам аналитического учета, открытым к данному синтетическому счету. Основная особенность оборотных ведомостей по счетам аналитического учета состоит в том, что общие итоги оборотов и остатков каждой оборотной ведомости по аналитическим счетам соответственно равны оборотам и остаткам объединяющего их счета в оборотной ведомости по счетам синтетического учета. Данное равенство следует из взаимосвязи между аналитическими и синтетическими счетами и объясняется параллельностью записей на них.

Оборотные ведомости имеют важное контрольное значение, служат средством проверки записей по счетам и сверки данных аналитического и синтетического учета.

1.13. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ОРГАНИЗАЦИЯХ РАЗЛИЧНЫХ ФОРМ СОБСТВЕННОСТИ

Организации всех правовых форм ведут учет имущества, обязательств и хозяйственных операций способом двойной записи в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению. При ведении бухгалтерского учета организация должна обеспечить соблюдение в течение отчетного года принятой учетной политики отражения хозяйственных операций и оценки имущества. Изменения учетной политики, планируемые на следующий год, долж-

ны зафиксировать в пояснениях к годовой бухгалтерской отчетности за отчетный год, полноту отражения в учете всех хозяйственных операций и результатов инвентаризаций имущества и обязательств; правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам; разграничение в учете текущих затрат на производство, капитальные вложения и другие цели; тождество информации аналитического учета данным об оборотах и остатках по синтетическим счетам на 1-е число каждого месяца.

Процесс бухгалтерского учета принято подразделять на четыре основные стадии. **На первой стадии** все хозяйственные операции оформляются документами, **на второй стадии** учетные данные классифицируются и сводятся воедино путем отражения в специальных накопительных ведомостях (карточках, сальдо-оборотных ведомостях, регистрах); **на третьей стадии** формируются отчеты, содержащие все необходимые данные для государственных органов; **на четвертой стадии,** заключительной, проводится анализ деятельности организации, результаты которого используются администрацией для принятия решений и оценки деятельности. Такое постадийное исполнение технологии учета привело к разделению в целом бухгалтерского учета как такового на два направления: **финансовый учет** (внешний) и **управленческий** (внутрипроизводственный). Однако на практике указанные четыре стадии учетного процесса должны рассматриваться в единстве, что является важнейшим требованием международных стандартов бухгалтерского учета.

Таким образом, чтобы правильно организовать и вести бухгалтерский учет в организации должен быть разработан и постоянно уточняться бизнес-план, должно быть разработано положение об учетной политике, рабочий план счетов, график документооборота с образцами применяемых первичных документов, набор применяемых проводок, действующих нормативных документов и должностные инструкции для всех работников, занятых в службе учета.

1.14. ТЕХНИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Техника бухгалтерского учета представляет собой способ его ведения, т.е. технологию выполнения всего комплекса работ в бухгалтерии по обработке учетной информации присущими бухгалтерскому учету методами, начиная с регистрации учетной информации, которая осуществляется вручную или с использованием средств автоматизации. Каждый главный бухгалтер на своем предприятии разрабатывает систему учета с применением учетных регистров. По своему внешнему виду они подразделяются на карточки, свободные листы (ведомости) и книги, а по содержанию — на регистры аналитические, синтетические и комбинированные, т.е. сочетающие эти два вида счетов.

Карточки предназначены для аналитического учета основных средств (инвентарные карточки), материальных ценностей по местам их хранения (карточки складского учета материалов), дебиторов, кредиторов и открываются на каждый конкретный объект учета. На их основе в бухгалтерии создают **картотеку** основных средств, материалов, запчастей, готовой продукции, дебиторов, кредиторов.

Свободные листы (ведомости) — учетные регистры большого формата и с большим количеством сведений по сравнению с карточками. Обычно они содержат разнородную информацию по одному или нескольким синтетическим счетам в разрезе аналитических счетов и предназначены для синтетического и аналитического учета или выполняют роль комбинированных регистров. К ним относятся журналы-ордера, различные ведомости, табуляграммы и машинограммы. Они удобны в использовании, так как позволяют рационально распределить обязанности между работниками учета. Это самый распространенный вид учетных регистров.

Книги представляют собой сброшюрованные свободные листы определенного формата и графления. Применение их ограничено, так как работу по их ведению разделить между счетными работниками нельзя, каждую должен вести один человек. Однако распределенные участки учета должны быть организованы только в таких книгах (кассовая книга, книга регистрации счетов-фактур). Преимущество книг в том, что исключается возможность замены отдельных листов новыми при злоупотреблениях и хищениях (Главная книга).

Носителями учетной информации являются первичные документы, а ее хранителями — разграфленные определенным образом регистры. Запись хозяйственных операций в учетные регистры называется **разноской операций.** Записи в учетных регистрах основываются на тщательно проверенных документах, поэтому и сами регистры приобретают доказательную силу при использовании их показателей для анализа хозяйственной деятельности, при контроле над состоянием средств и при выявлении результатов работы организации.

1.15. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ ГЛАВНОГО БУХГАЛТЕРА

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации несет руководитель. В его должностные обязанности входит создание необходимых условий для правильной постановки учета. Руководитель может сформировать бухгалтерскую службу в виде специального подразделения, возглавляемого главным бухгалтером; ввести в штат должность бухгалтера; передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специальной

-организации или бухгалтеру-специалисту; вести бухгалтерский учет лично.

Главный бухгалтер назначается и освобождается от должности только на основании приказа руководителя организации и ему непосредственно подчиняется. Он несет ответственность за методологию бухгалтерского учета; обеспечивает контроль и своевременное отражение хозяйственных операций в форме бухгалтерских проводок; анализирует и обобщает информацию; составляет баланс и отчетность и предоставляет их в заданные сроки в контролирующие организации.

Руководитель предприятия и главный бухгалтер (или уполномоченные ими на то лица) подписывают хозяйственные договоры, а также все документы по приемке и выдаче товарно-материальных ценностей, денежных средств и финансовых обязательств. Все эти документы без подписи главного бухгалтера (или уполномоченного на то лица) считаются недействительными.

Документы, противоречащие законам, главный бухгалтер вправе не подписывать и не принимать к исполнению. Об этом он обязан письменно уведомить руководителя. Если тот письменно потребует исполнения, то главный бухгалтер обязан подчиниться. В этом случае за последствия отвечает руководитель. С главным бухгалтером согласовываются все назначения материально ответственных лиц.

На малых предприятиях, не имеющих в штате кассира, главный бухгалтер может выполнять эти функции по совместительству. Об этом должен быть выпущен специальный приказ руководителя. Копии приказа должны быть переданы в обслуживающие банки.

Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и предоставлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений в полном объеме и заданные сроки являются обязательными для всех работников организации.

1.16. ФОРМЫ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Под **формой бухгалтерского учета** понимается процесс обработки учетной информации при различном сочетании определенных учетных регистров аналитического и синтетического учета в виде карточек, ведомостей и книг, их взаимосвязь, последовательность и способы учетных записей.

Формы бухгалтерского учета определяют комбинацию учетных регистров (первичный документ — карточка — ведомость — регистр — Главная книга); последовательность записей из первичной учетной документации; логическую связь между учетными регистрами. Они различаются друг от друга по внешнему виду, назначению и содержа-

нию учетных регистров, взаимосвязи и сочетанию хронологических; и систематических записей, регистров синтетического и аналитического учета, их количеству, последовательности учетных записей, степени использования средств оргтехники, механизации и автоматизации.

Самыми распространенными сегодня в России являются: журнально-ордерная; мемориально-ордерная (и ее разновидность «Журнал-Главная»); упрощенная форма для малых предприятий; автоматизированная. На крупных и средних предприятиях применяют журнально-ордерную форму или «Журнал-Главную». На малых предприятиях — мемориально-ордерную, «Журнал-Главную», упрощенную (реже журнально-ордерную). Автоматизированную форму применяют на всех типах предприятий.

Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета основана на использовании шахматного принципа регистрации операций и их накапливания за каждый отчетный месяц (выполняется одновременно хронологическая и систематическая запись). Учетная регистрация заключается в том, что однородные операции записываются в хронологическом порядке в специальных накопительных ведомостях, которые называются **журналами-ордерами.** Записи операций производятся по кредиту конкретного счета в корреспонденции с дебетом других счетов. Шахматная форма записи позволяет за один рабочий прием зафиксировать сумму хозяйственных операций по дебету и кредиту корреспондирующих счетов, т.е. реализовать сразу принцип двойной записи. Записи производятся непосредственно из **первичных документов,** а при наличии большого количества однородных документов — из **вспомогательной (разработочной) ведомости (по ее итогам),** где эти документы предварительно группируются. Некоторые журналы-ордера открыты на отдельный счет, а некоторые — на группу взаимосвязанных между собой счетов. Итоги журналов-ордеров являются месячными оборотами соответствующих синтетических счетов, сгруппированных по взаимосвязанным корреспондентским счетам.

Бухгалтерский учет по журнально-ордерной форме проводится следующим образом. Полученные бухгалтерией первичные документы обрабатываются бухгалтером в течение двух дней с момента поступления. Обработка заключается в проверке подлинности документов, их соответствия законодательству и наличия необходимых реквизитов.

Основное отличие журнально-ордерной формы от других форм заключается в журналах-ордерах и в Главной книге. В журналах-ордерах проводится арифметическая обработка бухгалтерских проводок, вычисляются полные обороты по кредиту счетов и частичные обороты по дебету счетов. Затем сведения из журналов-ордеров переносятся

в Главную книгу, где подсчитываются полные обороты по дебету счетов и определяются сальдо конечные по всем счетам. По сведениям из Главной книги составляется баланс и оформляется отчетность организации (месячная,квартальная и годовая).

В настоящее время **на больших** и **средних предприятиях** применяется **16-ти журнальная форма,** дополненная совокупностью ведомостей. Перечень журналов-ордеров этой формы следующий:

№ 1 «Касса» (счет 50); № 2 «Расчетные счета» (счет 51,57) и № 2/1 «Валютные счета» (счет 52, 57); № 3 «Специальные счета в банках» (счет 55); № 4 «Учет кредитов и займов» (счета 66, 67); № 5 «Учет финансовых вложений» (счет 58); № 6 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (счет 60) и № 6/1 «Учет операций по заготовке и приобретению материальных ценностей» (счета 15, 16); № 7 «Расчеты с подотчетными лицами» (счет 71); № 8 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (счета 58, 62, 68, 73, 75, 76); № 9 «Внутрихозяйственные расчеты» (счет 79); № 10 и № 10/1 «Учет затрат на производство» (счета 02,04,05,10,11,15,16,19,20,21,23,25,26,28,29,40,46,69, 70, 76,94,97); № 11 «Учет отгрузки и реализации» (счета 41,42,43,44, 45, 62, 90) и № 11/1 «Учет реализации и выбытия основных средств и нематериальных активов» (счета 01, 03, 04, 91); № 12 «Учет источников собственных средств и целевых поступлений» (счета 14,59, 63,80, 81,82,83,84,86,96); № 13 «Учет собственных основных средств, долгосрочно арендуемых основных средств и нематериальных активов» (счета 01,03,04,91); № 14 «Учет переоценки ценностей» (счет 14,59); № 15 «Учет прибыли, ее использования и доходов будущих периодов» (счета 84,91,98,99); № 16 «Учет капитальных вложений» (счета 07,08,11).

Заметим, что журнал-ордер № 5 открывается при большом объеме учета в журнале-ордере № 8; журнал-ордер № 6/1 открывается по необходимости, в противном случае счета 15 и 16 входят в журналы-ордера № 10 и № 10/1; журнал-ордер № 11/1 может быть заменен журналом-ордером № 13.

Основой **мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета** служат **мемориальные ордера.** Бухгалтерские записи оформляются составлением мемориальных ордеров, которые представляют собой бланк специального образца. Мемориал-ордер выписывается либо на каждую операцию, либо прикладывается к одной группе первичных документов, подобранных с кредита одного счета — одновременно нескольких счетов или, наоборот, одного счета — с кредита нескольких счетов.

В регистр записывают не каждую операцию по каждому первичному документу, а только сгруппированные однородные операции из всех приложенных документов сразу. Все мемориальные ордера по мере

их оформления записываются сначала в регистрационный журнал (журнал хронологического учета), где им присваиваются текущие порядковые номера, затем выполняют записи в Главной книге (регистр синтетического учета). В Главной книге записи группируются: обороты по каждому синтетическому счету как по дебету, так и по кредиту записываются отдельно в колонках по корреспондирующим счетам. На счетах Главной книги (которую иногда называют контрольно-шахматной ведомостью) учитываются только текущие обороты за отчетный период. Поэтому в конце месяца по итогам Главной книги составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам по простой или шахматной форме.

Итоговая сумма записей в регистрационном журнале должна соответствовать общей сумме кредитовых или дебетовых оборотов всех синтетических счетов. Записи в регистры аналитического учета делаются непосредственно из документов, прилагаемых к мемориальным ордерам. Итоги оборотных ведомостей по аналитическим счетам сверяются с итогом оборота по соответствующему синтетическому счету. После сверки данных аналитического и синтетического учета составляется баланс. Недостатками этой формы бухгалтерского учета являются многократность записи одних и тех же операций, разобщенность синтетического и аналитического учета, хронологической и синтетической записи, выполнение основной массы работы в момент составления отчета.

Бухгалтерский учет по мемориально-ордерной форме проводится следующим образом. В начале каждого месяца открываются мемориальные ордера по всем используемым счетам. Полученные первичные документы обрабатываются бухгалтером в течение двух дней с момента поступления.

Обработка заключается в проверке подлинности документов, их соответствия законодательству и наличия необходимых реквизитов. Заканчивается обработка внесением сведений из первичных документов в журнал хозяйственных операций. Одновременно осуществляется их кодирование в виде бухгалтерских проводок. Затем проводки из журнала хозяйственных операций разносятся по мемориальным ордерам, в которых проводится арифметическая обработка: вычисляются обороты и остатки (сальдо конечные). Результаты вычислений группируются в оборотно-сальдовой ведомости или оборотно-сальдовом балансе.

Учет кассовых операций дополнительно ведется в кассовой книге. Если расчеты с населением ведутся через контрольно-кассовые машины — ККМ, то и в книгах кассиров-операционистов этих машин.

Журнал хозяйственных операций для ведения учета на малых предприятиях значительно облегчает проведение анализа финансовой

деятельности, составления баланса и отчетности. Он также может слу¬жить для главного бухгалтера обобщающим документом. Кроме этого, он удобен для работы аудиторов и контролирующих органов. Если журнал хозяйственных операций не ведется, то проводки формируют¬ся в самих мемориальных ордерах, а затем в них же и обрабатываются.

Разновидностью мемориально-ордерной формы является фор¬ма «Журнал-Главная», которая в качестве основного документа имеет комбинацию мемориальных ордеров, журнала хозяйственных опера¬ций и оборотно-сальдовой ведомости.

На отчетный период для каждого счета открывается свой мемо¬риальный ордер, в который заносятся данные по хозяйственным опе¬рациям. Если журнал хозяйственных операций не составляется, то вся деятельность отражается в совокупности мемориальных ордеров.

В настоящее время применяют два вида мемориальных ордеров — упрощенный и полный (общего вида). При использовании журнала хозяйственных операций наиболее целесообразной является запись в виде обыкновенного счета, в котором помечены номера хозяйствен¬ных операций (упрощенный ордер).

Если журнал хозяйственных операций не формируется, то ис¬пользуют мемориальные ордера общего вида, которые включают в себя не только провбдки, но и содержание операций. Однако полная карти¬на хозяйственной деятельности может быть составлена только при рас¬смотрении всей совокупности мемориальных ордеров. Кроме того, по¬является еще один недостаток, заключающийся в необходимости фиксации содержания одной и той же хозяйственной операции как ми¬нимум в двух мемориальных ордерах.

Упрощенная форма мемориального ордера — это числовая таб¬лица по конкретному счету, в которой отражаются сальдо начальные, операции по приходу и расходу, а также сальдо конечные.

Совокупность мемориальных ордеров того или иного вида по¬зволяет получать ежемесячные оборотно-сальдовые ведомости или оборотно-сальдовые балансы, на основе которых затем составляются баланс и отчетность организации. В настоящее время основным бух¬галтерским документом, в котором сосредотачивается вся закодирован¬ная хозяйственная деятельность, является оборотно-сальдовая ведо¬мость или Главная книга.

Форма бухгалтерского учета -«Журнал-Главная». Одной из наибо¬лее распространенных в настоящее время форм бухгалтерского учета является разновидность мемориально-ордерной формы, носящая наз¬вание «Журнал-Главная». В этой форме счетоводства все записи хо¬зяйственных операций выделяются из ордеров и помещаются в жур-

нал, подобный журналу хозяйственных операций. С ним непосредственно стыкуются упрощенные мемориальные ордера.

Полученные первичные документы обрабатываются в течение двух дней с момента поступления. Обработка заключается в проверке подлинности документов, наличия в них обязательных реквизитов и соответствия документов законодательству.

Затем данные из первичных документов включаются во вспомогательные регистры, карточки и другие документы или сразу вносятся в «Журнал-Главную» в виде записей хозяйственных операций с оформлением бухгалтерских проводок и разноской по счетам.

Сведения из первичных документов, связанных с кассой, включаются также в кассовую книгу. Вся обработка проводится в «Журнале-Главной», где сосредотачиваются все данные о хозяйственных операциях, все проводки, а также сальдо начальные, обороты и сальдо конечные по всем счетам. Единственным недостатком данной формы является ее громоздкость.

Автоматизированная форма учета, основанная на использовании электронно-вычислительной техники, представляет собой комплексную автоматизацию учетного процесса, начиная от сбора первичных учетных данных до получения бухгалтерской отчетности. В основе этой формы заложен главный элемент метода бухгалтерского учета — документация. Но группировка и обобщение учетной информации производятся с помощью вычислительных машин. Информация справочного характера вводится в компьютер в виде справочников до начала работы, текущая информация — с первичных документов либо со специальных регистров учетных данных. Обработка учетных данных производится по специальным программам, в соответствии с которыми полученная информация может храниться, поступать в обработку, выдаваться на экран или распечатываться по запросу в виде любого документа, содержащего систематическую или хронологическую запись. Бухгалтер получает распечатанные регистры различного содержания, соответствующие требуемым нормам на ведомости, карточки, книги.

Упрощенная форма бухгалтерского учета для малых предприятий применяется с использованием журнала хозяйственных операций и шахматной ведомости. Бухгалтерский учет по упрощенной форме проводится следующим образом. Первичные документы обрабатываются в течение двух дней с момента их получения. Обработка состоит в проверке подлинности документов, их соответствия законодательству и наличия в них необходимых реквизитов. Заканчивается она внесением сведений из первичных документов в журнал хозяйственных операций с одновременным кодированием этих операций в виде бухгал-

терских проводок. Операции по кассе дополнительно заносятся в кассовую книгу.

На основе бухгалтерских проводок, отраженных в журнале хозяйственных операций, составляется шахматная ведомость, в которой суммированием по горизонтали вычисляются обороты по дебету, а суммированием по вертикали — обороты по кредиту счетов. Затем данные из шахматной ведомости используются для составления оборотно-сальдовой ведомости, на базе которой оформляется баланс, и составляется отчетность предприятия.

Все элементы, входящие в данную форму (за исключением шахматной ведомости), нами рассмотрены. Осталось представить шахматную ведомость. Она достаточно проста и по своему виду напоминает журнал-ордер, только формируется по дебетовому признаку и как бы включает одновременно все журналы-ордера.

1.17. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА И ЕЕ ЭЛЕМЕНТЫ

Учетная политика является вторым по значимости после устава документом. При грамотном подходе к ее составлению можно оптимизировать налогообложение, рационально распределить функциональные обязанности между структурными подразделениями и исполнителями организации. Начиная с 1995 г. разработка учетной политики как системы является обязательной для предприятий всех организационно-правовых форм.

Под **учетной политикой** понимается выбранная совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения и отражения в учете хозяйственных операций. **К способам ведения бухгалтерского учета** относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные способы и приемы.

Учетная политика, которую компания должна рассматривать при представлении, включает следующее: признание выручки; принципы сведения, включая дочерние и ассоциированные компании; объединения компаний; совместную деятельность; признание и амортизацию материальных и нематериальных активов; капитализацию затрат по займам; договоры подряда; инвестиционную собственность; финансовые инструменты и инвестиции; аренду; затраты на исследования и разработки; запасы; налоги, в том числе отложенные налоги; резервы; затраты на пенсионное обеспечение; пересчет иностранной валюты и хеджирование; определение хозяйственных и географических сегмен-

тов и основу для распределения затрат между сегментами; определе¬ние денежных средств и эквивалентов; учет инфляции; правительствен¬ные субсидии.

Учетную политику формирует главный бухгалтер и утверждает руководитель организации. Такое разделение обязанностей позволяет повысить эффективность системы внутреннего контроля за приняти¬ем документа.

В Законе «О бухгалтерском учете» и в ПБУ 1/98 «Учетная по¬литика предприятия», утвержденном приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н содержится перечень документов, которые составляют комплект учетной политики: положение об учетной поли¬тике; рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтети¬ческие и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты уче¬та и отчетности; форма бухгалтерского учета; формы первичных учет¬ных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности; поря¬док проведения инвентаризации и методы оценки имущества и обяза¬тельств; правила документооборота и технология обработки учетной информации; порядок и правила внутреннего контроля за хозяйствен¬ными операциями; положение о бухгалтерской службе, должностные инструкции работников учета; номенклатура дел бухгалтерии; класси¬фикатор нормативных актов по бухгалтерскому учету.

Теперь напомним общие требования и основные элементы учет¬ной политики. Вначале должна быть выбрана, установлена и отражена в учетной политике **организационная форма бухгалтерского учета.** В соответствии со ст. 6 Закона о бухгалтерском учете руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером; ввести в штат должность бухгалтера; передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизован¬ной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту; вести бухгалтерский учет лично.

Далее в учетной политике должна быть определена **форма сче¬товодства** (системы учетных регистров). Учетная политика, принятая организацией, должна раскрываться для внешних потребителей финан¬совой информации о деятельности данной организации.

Каждый экономический субъект должен утвердить две учетные политики: для целей бухгалтерского учета; для целей налогообложе¬ния. Оба документа можно оформить как по отдельности, так и в виде

разделов общей учетной политики. На практике удобнее вести две независимые учетные политики.

Учетная политика должна применяться с 1 января того года, который следует за годом ее утверждения. Ее положения должны применяться всеми подразделениями и филиалами организации независимо от их места расположения.

Вновь созданная организация должна оформить и утвердить учетную политику не позднее чем через 90 дней со дня ее госрегистрации.

В составе учетной политики следует утвердить:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- образцы первичных учетных документов, по которым нет унифицированных форм;
- график документооборота и порядок обработки учетной информации;
- порядок проведения инвентаризации и оформления ее результатов;
- методы оценки активов и обязательств фирмы;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Положения учетной политики могут, например, выглядеть так.

Способы веления бухгалтерского учета

При формировании учетной политики из каждого Положения по бухгалтерскому учету надо выбрать один из предлагаемых в нем вариантов учета того или иного имущества (если он есть) или предусмотреть свой.

Определение обычных вилов деятельности

Если организация ведет или планирует вести несколько видов деятельности, нужно определиться, какие доходы считаются для нее поступлениями от обычных видов деятельности и прочими поступлениями.

От этого зависит, на каком счете отражать полученные доходы — на счете 90 «Продажи» или 91 «Прочие доходы и расходы». Так, например, доходы от сдачи имущества в аренду могут быть отражены как на счете 90, так и на счете 91.

В учетной политике следует определить критерий, по которому тот или иной вид деятельности относится к обычным. Это можно сделать так:

> «2.1. Осуществляемый вид деятельности является обычным для организации, если поступления от него составляют не менее 5% обшей суммы выручки, полученной за отчетный период».

Переоценка основных средств

Коммерческие фирмы могут не чаше одного раза в год проводить переоценку основных средств (п. 15 ПБУ 6/01). Это означает, что ежегод-

ная переоценка зависит только от желания экономического субъекта. Если это желание есть, следует отразить его в учетной политике. При этом следует учесть, что в дальнейшем придется проводить переоценку ежегодно.

Если организация намечает проводить переоценку, то необходимо определить метод, которым она будет это делать. Таких методов два: индексации или прямого пересчета стоимости основных средств по рыночным ценам.

В настоящее время индексы для переоценки основных фондов не публикуются. Поэтому фирма может сама разработать их или использовать индексы НИИ статистики (письмо Минфина России от 31 июля 2003 г. № 04-02-05/3/63).

Обратите внимание: для налогообложения прибыли переоценка основных средств не учитывается. Увеличилась в результате переоценки стоимость основных средств или уменьшилась, амортизацию в налоговом учете начисляют исходя из их прежней стоимости. А вот налогом на имущество облагается остаточная стоимость основных средств уже с учетом их переоценки.

Положение учетной политики о переоценке основных средств может выглядеть так:

> «2.2. ООО "Заря" ежегодно проводит переоценку объектов основных средств. Переоценка проводится методом пересчета стоимости основных средств по документально подтвержденным рыночным иенам. Результаты переоценки отражаются по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным».

Учет основных средств стоимостью не более 10 000 руб.

В бухгалтерском учете стоимость таких основных средств можно списывать на затраты по мере их ввода в эксплуатацию. Решив воспользоваться этой возможностью, фирма должна заявить об этом в учетной политике, например, так:

> «2.3. Обьекты основных средств стоимостью не более 10 000 руб. за единицу списываются на затраты производства (расходы на продажу) по мере их передачи в эксплуатацию».

Обратите внимание: в налоговом учете основные средства первоначальной стоимостью не более 10 000 руб. не считаются амортизируемым имуществом. Как и в бухгалтерском учете, стоимость таких основных средств включают в расходы сразу после их передачи в эксплуатацию.

Учет основных средств, которые подлежат госрегистрации

До государственной регистрации таких основных средств их можно учитывать двумя способами: на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» или на отдельном субсчете, открытом к счету 01 «Основные средства».

Выгоднее использовать первый способ. В этой ситуации основное средство будет числиться в составе капитальных вложений до момента его госрегистрации. Следовательно, платить налог на имущество с его сто-

имости не придется. Соответствуюшее положение учетной политики мо¬жет звучать так:

«2.4. Основные средства, которые подлежат государ¬ственной регистрации, учитываются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет "Имущество, подлежа¬щее госрегистрации". После госрегистрации стоимость та¬ких основных средств отражается на счете 01 "Основные средства"».

Амортизация основных средств

Бухгалтерский учет предусматривает четыре способа амортизации основных средств: линейный; уменьшаемого остатка; списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; списания стоимости пропорционально обьему продукции.

Экономический субьект может выбрать любой из них. Однако в на¬логовом учете прибыли применяют только два метода начисления амор¬тизации — линейный и нелинейный.

Для сближения бухгалтерского и налогового учета лучше выбрать линейный метод.

Если вы решили начислять амортизацию этим методом, нужно опре¬делить срок полезного использования каждого основного средства. Эти сроки указаны в Классификации основных средств, утвержденной поста¬новлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1. Положения этого документа могут использоваться как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Порядок начисления амортизации зафиксируйте в учетной полити¬ке фирмы так:

«2.5. Амортизация основных средств начисляется ли¬нейным методом, исходя из срока их полезного использо¬вания. Срок полезного использования объектов основных средств определяется в соответствии с Классификацией, ут¬вержденной постановлением Правительства РФ от 1 янва¬ря 2002 г. №1».

Амортизация нематериальных активов

В бухгалтерском учете начислять амортизацию нематериальных ак¬тивов можно тремя методами: линейным; уменьшаемого остатка; списа¬ния стоимости пропорционально объему продукции.

Сумму амортизационных отчислений можно отражать на счете 05 «Амортизация нематериальных активов» либо начислять непосредствен¬но по кредиту счета 04 «Нематериальные активы».

В налоговом учете применяют только линейный и нелинейный мето¬ды амортизации. Поэтому в учетной политике разумно зафиксировать линейный метод:

«2.6. Амортизация по нематериальным активам начис¬ляется линейным методом. Суммы амортизационных отчис¬лений отражаются на счете 05 "Амортизация нематериаль¬ных активов"».

Учет материально-производственных запасов

Поступившие материалы или товары можно учитывать с использова¬нием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», а также без их использования (непосредственно на счете 10 «Материалы» или 41 «Това¬ры»). В первом случае запасы отражают по учетной (плановой) иене, во втором — по фактической себестоимости.

Выбор того или иного варианта зависит от порядка работы фирмы с поставшиками. Если фирма имеет большой обьем неотфактурованных поставок (по которым нет товаросопроводительных документов), то ей придется применять первый вариант учета — с использованием счетов 15 и 16.

Если у фирмы таких поставок нет или их обьем незначителен, то удоб¬нее и проше учитывать стоимость материально-производственных запа¬сов на счетах 10 и 41.

В учетной политике это будет выглядеть так:

> «2.7. Материально-производственные запасы учитыва¬ются по фактической себестоимости. Фактическая способ¬ность МПЗ формируется непосредственно на счетах 10 "Материалы" и 41 "Товары"».

Обратите внимание: организации розничной торговли могут учиты¬вать товары по продажным иенам. Если будет использован этот метод, то это также нужно отметить в учетной политике.

Списание материально-производственных запасов

Выбывшие товары или материалы списывают одним из следующих методов: по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по методу ФИФО; по методу ЛИФО. В налоговом учете применяют точно такие же методы.

Выбранный метод зафиксируйте в учетной политике так:

> «2.8. Материально-производственные запасы списыва¬ются по средней себестоимости».

Списание транспортных расходов

Транспортные расходы, связанные с доставкой товаров до склада фирмы, можно учитывать двумя методами: в составе фактической себе-д стоимости товаров (непосредственно на счете 41 «Товары») или в составе издержек обрашения (на счете 44 «Расходы на продажу»).

В налоговом учете транспортные расходы включаются в стоимость товаров, если это предусмотрено условиями договора с поставщиком. В противном случае транспортные расходы нужно отражать в составе про¬чих расходов.

Чтобы избежать лишней работы и одновременно выполнить требова¬ния бухгалтерского и налогового учета, транспортно-заготовительные расходы целесообразно учитывать:

на счете 41 — если они включены в иену товаров по условиям до¬говора;

на счете 44 — в остальных случаях.

Это положение отразите в учетной политике так:

> «2.9. Транспортные расходы, связанные с доставкой товара до склада фирмы, отражают на счете 41 "Товары", если они включены в их иену по условиям договора поставки. Если транспортные расходы не включены в иену товара и оплачиваются организацией отдельно, они отражаются на счете 44 "Расходы на продажу"».

Списание общехозяйственных расходов

В состав таких расходов включаются административно-управленческие затраты; расходы на содержание обшехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизация основных средств обшехозяйственного назначения; расходы на оплату информационных, аудиторских, консультационных услуг и т.п. Такие затраты учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

В бухгалтерском учете их можно списать двумя способами:

- включить в себестоимость реализуемой продукции (работ, услуг), если продукция (работы, услуги) учитывается по полной производственной себестоимости;
- списать непосредственно на счет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», если продукция (работы, услуги) учитывается по сокращенной производственной себестоимости.

В налоговом учете эти расходы относятся к косвенным, поэтому они сразу уменьшают налогооблагаемую прибыль текушего периода. В этой связи в бухгалтерском учете лучше поступать также, т.е. списывать такие расходы на счет 90.

Запись об этом в учетной политике:

> «2.10. Готовая продукция (работы и услуги) отражаются в учете по сокращенной производственной себестоимости. Общехозяйственные расходы списываются непосредственно в дебет счета 90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость продаж"».

Формирование резервов

Фирма имеет право создавать в бухгалтерском учете различные резервы. Обычно их создают для списания сомнительных долгов или для равномерного включения расходов (на оплату отпусков, ремонт основных средств и т.д.) в себестоимость.

Порядок образования и размер отчислений в резервы законодательством по бухгалтерскому учету не определен. Поэтому в бухгалтерском учете можно использовать способы формирования резервов, установленные НК РФ (ст. 266, 324 и 324.1).

Это позволит сблизить оба учета, а также сэкономить на авансовых платежах по налогу на прибыль:

> «2.11. Организация создает резерв на предстоящую оплату отпусков. Резерв создается в порядке, предусмотренном ст. 324.1 НК РФ».

Аудитору при проведении проверки необходимо установить: из¬дан ли приказ руководителя по учетной политике (следует помнить, что вновь созданная организация должна оформить учетную политику не позднее окончания первого налогового периода); полностью ли рас¬крыты избранные при формировании учетной политики способы ве¬дения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и при-, нятие решения пользователями бухгалтерской отчетности.

1.18. АВТОМАТИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В настоящее время автоматизация бухгалтерского учета реали¬зуется путем использования персональных компьютеров. В малых и средних организациях системы бухгалтерского учета, как правило, базируются на одном персональном компьютере, в больших организа¬циях они формируются в виде компьютерной сети. При сетевой форме организации бухгалтерского учета диски сервера, называемые файл-серверами, доступны всем рабочим станциям, а диски отдельных рабо¬чих станций обычно закрыты для доступа других станций.

Выбор аппаратных и программных средств компьютера для ве¬дения бухгалтерского учета представляет некоторые трудности. Поэто¬му уместно привести рекомендации специалистов. Выбор аппаратных средств для целей бухгалтерского учета из имеющихся на рынке пер¬сональных компьютеров должен осуществляться на основе критерия «эффективность-стоимость». Под эффективностью при этом следует понимать ведение бухгалтерского учета с заданной полнотой и точно¬стью, а также сдачу бухгалтерской отчетности в заданные сроки.

Бухгалтерии предприятия следует приобретать IBM PC-совме¬стимые компьютеры на базе процессоров не ниже четвертого поколе¬ния. Системный блок компьютера, который служит его главным уп¬равляющим центром, должен быть оснащен микропроцессорами фирм Intel и AMD с оперативной памятью не ниже 64 Мбайт. Это позволит установить на компьютере операционные системы типа Windows 98, Windows 2000 фирмы Microsoft и современные многопрофильные бух¬галтерские программы. Более мощная операционная система Windows XP нуждается в оперативной памяти в 96 Мбайт. Кроме того, следует иметь в виду, что Windows 98 и Windows 2000 предоставляют возмож¬ность работы в Интернете. Наиболее популярной рабочей программой, которой оснащаются современные компьютеры, является Microsoft Office, включающая в себя текстовый редактор Word, редактор электронных таб¬лиц Excel и другие важные расчетно-оформительские программы. Версия Microsoft Office 2000—2003 требует оперативной памяти объемом 64-

96 Мбайт. Учитывая все эти обстоятельства, общий объем оперативной памяти целесообразно иметь в размере 128 Мбайт и более.

Для ввода и вывода разного рода информации, а также для восстановления компьютера после всевозможных сбоев системный блок компьютера оснащается дисководом для дискет размером 3,5 дюйма. Они имеют объем памяти 1,44 Мбайт или 2,88 Мбайт и используются бухгалтерами для архивного хранения информации. Такое хранение является обязательным, потому что в работе компьютеров возникают сбои. Однако дискеты крайне ненадежны и малы по объему записываемой на них информации.

В связи со значительным ростом объема бухгалтерской документации и программных средств в настоящее время все большее распространение получают устройства для приема информации с компакт-дисков CD-ROM. Они используются для установки и обновления программного обеспечения; поиска информации в базах данных, архивах, справочниках, энциклопедиях и т.п.; запуска и работы программных продуктов. Компакт-диски имеют объем 500—800 Мбайт и практически не изнашиваются. Недостатком является их односторонняя направленность — только считывание. Скорость считывания с таких дисков зависит от дисководов CD-ROM. Скорость передачи данных в них обычно кратна 150 Кбайт/с и маркируется следующим образом: 8х, 12х, 16х, 24х, 36х, 52х.

Системный блок компьютера достаточно легко модернизировать, наращивая оперативную память, добавляя или заменяя жесткий диск и другие компоненты. Модернизация может существенно повысить характеристики компьютера и обеспечить более мощное программное обеспечение. При этом затраты могут оказаться незначительными по сравнению со стоимостью приобретения нового компьютера более высокого класса.

Монитор персонального компьютера предназначен для вывода на экран текстовой и графической информации. У его экрана бухгалтер проводит значительную часть своего рабочего времени — 5—7 часов в день. Поэтому требования к ним должны быть особенно высокими с точки зрения комфортности и безопасности для здоровья. Как считают специалисты в области аппаратных средств, при выборе монитора следует иметь в виду, что его цена должна составлять от 50% до 70% стоимости всей компьютерной системы.

По принципу действия современные мониторы можно разделить на две группы: мониторы на основе электронно-лучевой трубки (ЭЛТ); плоскопанельные мониторы на основе жидких кристаллов (ЖК-мониторы). Целесообразно, чтобы монитор обладал следующими характеристиками:

• диагональ экрана, определяющая величину изображения, для монитора на ЭЛТ, — не ниже 17 дюймов, для ЖК-монитора — не ниже

15 дюймов (у первого рабочая зона изображения меньше площади экрана, а у второго — равна ей);

• размер зерна или ЖК-ячейки, обусловливающий четкость изображения, не больше 0,28 мм (лучше 0,26 мм);

• максимальное разрешение изображения, характеризующее количество точек на поверхности экрана по горизонтали и вертикали, не меньше 1024 точки на каждой из 768 строк, а лучше 1280 на 1024;

• частота вертикальной развертки Vertikal Frequency (VF) на максимальном разрешении не ниже 75—85 Гц;

• яркость экрана для ЖК-монитора в пределах 150—200 кд/м^2.

«Мышь» является манипулятором для ввода информации и управления работой компьютера. Качество «мыши» зависит от ее разрешения, которое измеряется в dpi (число отсчетов на дюйм). Нормальным считается разрешение в пределах 200—900 dpi.

С удаленным компьютером возможна сетевая связь через специальное устройство — модем, который подсоединяется к компьютеру и телефонной сети. По мнению специалистов, для систем с бухгалтерскими программами следует выбирать модемы со скоростями передачи данных в пределах 14 400—36 000 бит в секунду.

Программы, используемые в бухгалтерском учете на компьютере, принято подразделять на четыре класса: системные; прикладные; инструментальные; комбинированные.

Системные программы носят универсальный характер и предназначены для использования многих вспомогательных и управленческих задач. Они обеспечивают гарантированную работу прикладных программ. Среди них особое место занимают операционные системы, которые осуществляют режим диалога с пользователями, управление компьютером и его ресурсами, а также подключают к работе прикладные программы. С бухгалтерскими программами в настоящее время работают операционные системы Windows 98, Windows 2000, Windows XP.

Прикладные программы в свою очередь подразделяются на шесть классов: мини-бухгалтерия; интегрированная система бухгалтерского учета; инструментальная система (конструктор); комплекс автоматизированных рабочих мест (АРМ); программы для ведения отдельных участков учета; заказные системы.

Мини-бухгалтерия. Программы этого класса предназначаются для организаций с малым количеством основных средств и небольшой товарной номенклатурой. Путем оформления и обработки бухгалтерских проводок они обеспечивают ведение аналитического и синтетического учета, упрощенного натурального учета, Главной книги, оборотной ведомости, некоторых журналов-ордеров и ведомостей.

Интегрированная система бухгалтерского учета. Программы этого класса гарантируют выполнение тех же функций, что и програм¬мы класса мини-бухгалтерии, но дополняют их множеством аналити¬ческих признаков натурально-стоимостного и инвентарного учета за счет усложнения процедур обработки проводок и использования ин¬формации, необходимой для расширенного аналитического учета.

Инструментальная система (конструктор). Программы этого класса могут обеспечить выполнение всех функций, необходимых пользователю, при условии, что пользователь сам сможет конструиро¬вать требуемые функции. Для этого нужен квалифицированный пер¬сонал, способный осуществлять конструирование.

Комплекс автоматизированных рабочих мест. Программы это¬го класса предназначаются для бухгалтерий, имеющих выделенные уча¬стки учета: учет основных средств, учет товарно-материальных ценно¬стей, учет банковских и кассовых операций, учет готовой продукции, учет расчетов с дебиторами и кредиторами и т.д.

Программы для ведения отдельных участков учета. Програм¬мы этого класса составляют подмножество программ класса «Комплекс автоматизированных рабочих мест», имеющих самостоятельную цен¬ность в решении отдельных учетных задач.

ЗаказньЛ системы создают под требования заказчика, они не подлежат тиражированию. Могут принадлежать любому из перечис¬ленных классов.

На основе этой упрощенной классификации рассмотрим при¬кладные программы бухгалтерского учета, присутствующие сегодня на нашем рынке, и дадим их оценку.

Все имеющиеся компьютерные бухгалтерские программы работа¬ют с тем или иным видом журнала хозяйственных операций по традици¬онной схеме: первичные документы — журнал хозяйственных операций — промежуточные документы — баланс и отчетность. Формирование жур¬нала хозяйственных операций у них осуществляется по-разному. Самый простой для программы вариант и самый сложный для бухгалтера — это вариант, когда его составление бухгалтер берет полностью на себя. Другие варианты формирования журнала хозяйственных операций предполага¬ют использование целого ряда вспомогательных и справочных данных, вплоть до автоматического написания отдельных блоков. Таким образом, реализуются способности пользователей разной квалификации и опыта.

Большинство прикладных бухгалтерских программ составляет¬ся на базе одного из двух принципов:

1) как универсальная программа с механизмом настройки на кон¬кретные особенности предприятия (1С, Инфо-Бухгалтер и др.);

2) как программа с фиксированным количеством готовых решений и ситуаций с механизмом параметрических настроек (Галактика, Парус и др.).

Универсальные программы дешевле и проще в разработке, однако они требуют дополнительных усилий квалифицированных специалистов при их настройке. По оценкам профессионалов, стоимость такой настройки соизмерима со стоимостью самой программы, т.е. составляет 100%.

Программы с фиксированным количеством готовых решений и ситуаций при разработке обходятся существенно дороже универсальных, но зато затраты на их настройку много ниже и составляют примерно 25% их стоимости.

К сожалению, имеющееся программное обеспечение в области бухгалтерского учета, с точки зрения практического бухгалтера, страдает следующими существенными недостатками:

- сложность изложения инструкций для пользователей;
- ограниченный выбор программ бухгалтерского учета для самых простых пользователей, в том числе для предпринимателей, ведущих учет самостоятельно;
- малый выбор программ бухгалтерского учета для самых подготовленных профессионалов, занимающихся поисковыми исследованиями и проблемами оптимизации финансового результата и минимизации налоговых платежей;
- недостаточный охват направлений коммерческой деятельности и отраслей хозяйствования;
- недостаточная совместимость программ с международными стандартами бухгалтерского учета и американской бухгалтерской системой учета GAAP.

Первый недостаток (сложность программных инструкций) постепенно преодолевается. Среди прикладных программных продуктов в настоящее время большое место занимают специализированные программы, предназначенные для решения некоторых частных задач бухгалтерского учета, в том числе для расчетов заработной платы; учета материальных ценностей; ведения книг продаж и покупок; учета НДС; составления первичных бухгалтерских документов; оформления отчетности, анализа правильности ее составления; защиты отчетности в налоговой инспекции и др. Эти программы многочисленны и строятся в основном по блочному принципу. Они охватывают самые разнообразные участки работы бухгалтерии.

Инструментальные программы предназначены для бухгалтеров высокой квалификации, владеющих техникой программирования. Они

позволяют создать собственную программу бухгалтерского учета в организации.

Комбинированные программы включают в себя признаки всех трех предыдущих типов бухгалтерских программ. Практическое большинство имеющихся прикладных программ в той или иной степени являются комбинированными, поэтому их деление следует считать достаточно условным.

Две очень крупные проблемы предстоит решить специалистам в области программирования для бухгалтеров:

1) на базе экономических принципов и в рамках плана счетов составить комплексную программу бухгалтерского и налогового учета, позволяющих строить бухгалтерский и налоговый балансы;
2) на основе бухгалтерских моделей соединить в комбинированной программе бухгалтерский учет с серьезным детализированным комплексным анализом результатов хозяйственной деятельности.

Первая из задач начала интенсивно решаться после введения в действие главы 25 НК РФ и ПБУ 18/02 «Учет налога на прибыль», но результаты пока требуют дальнейшего совершенствования.

Вторая задача в силу сложившихся традиций ранее не ставилась перед бухгалтерской службой предприятия. Бухгалтерский учет был прерогативой бухгалтерии, а финансово-экономический анализ был составной частью деятельности отдела экономики. На крупных государственных предприятиях такой подход был естественным и оправданным. На малых и средних коммерческих предприятиях совокупность указанных проблем в рыночных отношениях приходится решать бухгалтерии. В настоящее время чаще всего это осуществляется путем использования двух различных по стилю, принципам и подходам компьютерных программ. Это обстоятельство усложняет процесс планирования и прогнозирования финансового результата и налоговых платежей.

Гораздо удобнее решать проблему анализа результатов хозяйственной деятельности путем сопоставления денежных потоков по отдельным периодам. Согласно методу денежных потоков выручка и другие доходные поступления контролируются по четырем составляющим (потокам):

- производственные расходы (независимо от того, включаются они или нет в себестоимость продукции, работ, услуг);
- обязательные платежи, которые можно определить как суммарные налоговые выплаты (обязательства перед государственными бюджетными и внебюджетными органами);
- суммы амортизационных отчислений на долгосрочные активы;

• остаток денежных средств после осуществления всех расходов — чистая (нераспределенная) прибыль.

Если эти денежные составляющие представить в относительном виде, а именно в процентах к выручке (доходам), по ним легко производить сопоставление различных вариантов деятельности, т.е. планировать и прогнозировать хозяйственные процессы и финансовые результаты.

Особое место в проблеме программного обеспечения бухгалтерского учета организации в настоящее время занимает необходимость тщательного анализа хозяйственных ситуаций с правовой точки зрения. Принятие финансово-экономических решений руководством и учредителями сегодня невозможно без доскональной проработки различных правовых последствий. Поэтому бухгалтер должен быть хорошо знаком с законодательством в различных сферах производственно-коммерческой деятельности и обязан постоянно отслеживать происходящие изменения. В этом ему могут помочь имеющиеся правовые информационные базы данных. По статистическим данным, 90% бухгалтеров в той или иной мере используют такие базы. Опрос представителей бухгалтерского корпуса России показал, что наиболее часто в практической деятельности используются следующие базы данных: Консультант Плюс, Гарант, Кодекс.

Специализированные правовые информационные базы данных включают в себя не только законодательные акты, но и различные разъяснительные и консультационные материалы бухгалтерского характера. Для удобства проведения анализа и принятия решений в бухгалтерском программном обеспечении осуществляется стыковка бухгалтерских программ с информационной базой, чтобы бухгалтеру можно было, не выходя из бухгалтерской программы, войти в правовую базу, получить консультацию и продолжить работу.

Важное место в программном обеспечении занимают антивирусные программы. Бухгалтеру необходимо при работе соблюдать следующие **меры предосторожности:** стараться работать только с лицензионным программным обеспечением; составлять и сохранять резервные копии документов и программ; проверять чужие дискеты и диски в момент их введения в свой компьютер; начинать и заканчивать работу компьютера процедурой антивирусного тестирования. Антивирусные программы в настоящее время имеют достаточно большую номенклатуру и постоянно совершенствуются. Однако идет постоянное увеличение числа и типов вирусов. Бухгалтеру необходимо регулярно обновлять имеющиеся у него антивирусные программы. В соответствии с оценками специалистов, пользователей и разработчиков наиболее предпочтительны программы Norton AntiVirus и Doctor Web, Антивирус Касперского.

ЧАСТЬ II

2.1. СИСТЕМА НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

К правовым и законодательным документам по аудиторской деятельности в Российской Федерации относятся:

- Гражданский кодекс Российской Федерации;
- Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. ФЗ от 14.12.2001 № 164-ФЗ);
- Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности»;
- постановление Правительства Российской Федерации от 6 февраля 2002 г. № 80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации»;
- Положение о лицензировании аудиторской деятельности, утвержденное постановлением Правительства Российской Федерации от 29 марта 2002 г. № 190;
- международные стандарты аудиторской деятельности;
- Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696.

Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в России представляет собой многоуровневую систему, включающую четыре уровня.

Первый (верхний) уровень включает Закон об аудите (аудиторской деятельности), который относится к основным законодательным актам. Он определяет место аудита в финансово-хозяйственной деятельности в качестве ее необходимого равноправного элемента.

К документам **второго уровня** относятся федеральные правила (стандарты). Они определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для исполнения субъектами рынка.

Третий уровень включает внутренние стандарты профессиональных аудиторских объединений, а также нормативные акты министерств

и ведомств, устанавливающие правила организации аудиторской деятельности и проведения аудита применительно к конкретным отраслям, организациям и отдельным вопросам налогообложения, финансов, бухгалтерского учета, хозяйственного права.

Четвертый уровень включает внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности, которые разрабатывают аудиторские организации и индивидуальные аудиторы на базе федеральных правил (стандартов) и практики аудита.

Развитие и становление аудита в России прошло несколько этапов.

Первый этап (1987—1993 гг.) характеризовался, с одной стороны, директивным характером создания аудиторских организаций, с другой — стихийным характером зарождения аудиторской деятельности (подготовка кадров, неупорядоченная выдача первых сертификатов и лицензий в период 1990—1993 гг.).

Второй этап (декабрь 1993 г. — до принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в августе 2001 г.) — период становления российского аудита, в процессе которого большую роль сыграли Временные правила аудиторской деятельности, утвержденные в декабре 1993 г. Была начата и проводилась работа по аттестации аудиторов и лицензированию аудиторской деятельности, созданы аудиторские общественные объединения и аудиторские фирмы, начата работа по проведению обязательных аудиторских проверок и оказанию сопутствующих аудиту услуг.

Принятие Федерального закона знаменует **третий этап** аудиторской деятельности в Российской Федерации. Значение закона состоит, прежде всего, в том, что он подтвердил окончательное становление системы российского аудита и создал перспективы его дальнейшего развития. Он включает 22 статьи, отражающие основные понятия и аспекты аудиторской деятельности, сопутствующих аудиту услуг. В нем даны определение обязательного аудита и критерии его проведения, определено понятие аудиторской тайны, правил (стандартов) аудиторской деятельности, аудиторского заключения, включая заведомо ложное. В Законе рассмотрено понятие независимости аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, определен порядок осуществления контроля работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, аттестации аудиторов и лицензирования на право осуществления аудиторской деятельности.

2.2. СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В настоящее время действуют следующие международные стандарты аудиторской деятельности (МСА).

По вводным аспектам:

1) Глоссарий терминов;
2) МСА № 100 «Задания, обеспечивающие уверенность»;
3) МСА № 120 «Основные принципы Международных стандартов аудита».

По регулированию ответственности аудитора:

4) МСА № 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности»;
5) МСА № 210 «Условия аудиторских заданий»;
6) МСА № 220 «Контроль качества работы в аудите»;
7) МСА № 230 «Документирование»;
8) МСА № 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности»;
9) МСА № 240А «Мошенничество и ошибка»;
10) МСА № 250 «Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности»;
11) МСА № 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями».

По планированию аудита:

12) МСА № 300 «Планирование»;
13) МСА № 310 «Знание бизнеса»;
14) МСА № 320 «Существенность в аудите».

По оценке системы внутреннего контроля:

15) МСА № 400 «Оценка рисков и внутренний контроль»;
16) МСА № 401 «Аудит в среде компьютерных информационных систем»;
17) МСА № 402 «Учет при аудите особенностей субъектов, использующих обслуживающие организации».

По регулированию аудиторских доказательств:

18) МСА № 500 «Аудиторские доказательства»;
19) МСА № 501 «Аудиторские доказательства — дополнительное рассмотрение особых статей»;
20) МСА № 505 «Внешние подтверждения»;
21) МСА № 510 «Первичные задания — начальное сальдо»;
22) МСА № 520 «Аналитические процедуры»;
23) МСА № 530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования»;
24) МСА № 540 «Аудит оценочных значений»;
25) МСА № 550 «Связанные стороны»;
26) МСА № 560 «Последующие события»;

27) МСА № 570 «Непрерывность деятельности»;
28) МСА № 580 «Заявления руководства».

По регулированию порядка использования третьих лиц:

29) МСА № 600 «Использование работы другого аудитора»;
30) МСА № 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита»;
31) МСА № 620 «Использование работы эксперта».

По регулированию порядка аудита финансовой отчетности:

32) МСА № 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности»;
33) МСА № 700А «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности»;
34) МСА № 710 «Сопоставимые значения»;
35) МСА № 720 «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность».

По регулированию аудита специализированных областей:

36) МСА № 800 «Аудиторский отчет (заключение) по аудиторским заданиям для специальных целей»;
37) МСА № 810 «Исследование ожидаемой финансовой информации».

По регулированию порядка оказания сопутствующих услуг:

38) МСА № 910 «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности»;
39) МСА № 920 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации»;
40) МСА № 930 «Задания по компиляции финансовой информации».

Положения по международной аудиторской практике (ПМАП):

41) ПМАП № 1000 «Процедуры межбанковского подтверждения. Дополнения 1—3 к предмету 400»;
42) ПМАП № 1001 «Среда ИТ — Автономные персональные компьютеры»;
43) ПМАП № 1002 «Среда ИТ — Онлайновые компьютерные системы»;
44) ПМАП № 1003 «Среда ИТ — Системы баз данных»;
45) ПМАП № 1004 «Взаимоотношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами»;
46) ПМАП № 1005 «Особенности аудита малых предприятий»;
47) ПМАП № 1006 «Аудит международных коммерческих банков»;
48) ПМАП № 1008 «Оценка рисков и система внутреннего контроля — характеристики компьютерных информационных систем и связанные с ними вопросы»;

49) ПМАП № 1009 «Методы аудита с помощью компьютеров»;
50) ПМАП № 1010 «Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности»;
51) ПМАП № 1012 «Аудит производных финансовых инструментов».

Что касается российских стандартов, то в течение 1996—2000 гг. было создано 38 правил (стандартов) по аудиторской деятельности. В настоящее время происходит постепенная их замена новыми федеральными стандартами аудиторской деятельности. В соответствии с постановлением Правительства от 06.02.02 № 80 до утверждения федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности будут действовать российские правила (стандарты).

На основе перечисленных международных стандартов аудиторской деятельности в нашей стране разработаны следующие российские правила (стандарты) аудиторской деятельности.

По регулированию вводных аспектов: «Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности»; «Требования к внутренним стандартам аудиторских организаций».

По регулированию ответственности аудитора: «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»; «Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита»; «Внутрифирменный контроль качества аудита»; «Документирование аудита»; «Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности»; «Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита»; «Права и обязанности лиц, осуществляющих аудит и подлежащих аудиту»; «Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг».

По регулированию планирования: «Планирование»; «Понимание деятельности экономического субъекта»; «Существенность в аудите».

По регулированию внутреннего контроля: «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита»; «Аудит в условиях компьютерной обработки данных».

По регулированию аудиторских доказательств: «Аудиторские доказательства»; «Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности»; «Аналитические процедуры»; «Аудиторская выборка»; «Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете»; «Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита»; «Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности. Применимость допущения непрерывности деятельности»; «Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого субъекта».

По регулированию порядка использования работы третьих лиц: «Использование работы другой аудиторской организации»; «Изучение и использование работы внутреннего аудитора»; «Использование работы эксперта».

По регулированию порядка аудита финансовой отчетности: «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности»; «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность»; «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита».

По регулированию порядка аудита специализированных отраслей: «Заключение аудитора по специальным аудиторским заданиям»; «Изучение прогнозной финансовой информации»; «Специфические стандарты аудита страховой деятельности».

По регулированию порядка оказания сопутствующих аудиту услуг: «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним»; «Задания по выполнению согласованных процедур, связанных с бухгалтерской информацией»; «Задания по компиляции финансовой информации»; «Проверка прогнозной финансовой информации»; «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам, разработанные на основе положений по международной практике аудита»; «Особенности аудита малых экономических субъектов»; «Общение с руководством экономического субъекта»; «Общение с налоговыми органами»; «Оценка рисков и внутреннего контроля — характеристика и учет среды компьютерных информационных систем»; «Проведение аудита с помощью компьютеров».

По регулированию образования аудитора: «Образование аудитора».

Российские стандарты аудита подразделяются на федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, а также правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности утверждаются Правительством Российской Федерации и являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для аудируемых лиц, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер.

Значение аудиторских стандартов состоит в том, что они способствуют обеспечению высокого качества аудиторской проверки; содействуют внедрению в практику аудита новых научных достижений; определяют действия аудитора в конкретных ситуациях.

Внутренние стандарты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов представляют собой документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудиторских услуг. Эти документы, как правило, должны быть приняты и утверждены аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности принятым российским правилам (стандартам) аудиторской деятельности.

2.3. АТТЕСТАЦИЯ НА ПРАВО ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Требования, предъявляемые к образованию аудиторов, нашли отражение в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности», а также в правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Образование аудитора». В Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» эти вопросы рассматриваются в ст. 15 «Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности».

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности — это проверка квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью. Она осуществляется в форме квалификационного экзамена. Лицам, успешно сдавшим квалификационный экзамен, выдается квалификационный аттестат аудитора без ограничения срока его действия.

Обязательными требованиями к претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора являются: наличие документа о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в российских образовательных учреждениях высшего профессионального образования, имеющих государственную аккредитацию, либо наличие документа о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в образовательном учреждении иностранного государства, и свидетельство об эквивалентности указанного документа российскому документу государственного образца о высшем экономическом и (или) юридическом образовании; наличие стажа работы по экономической или юридической специальности не менее трех лет из последних пяти.

Аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года, начиная с года, следующего за годом получения аттестата, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым уполномоченным федеральным органом. Это обучение осуществляется лицами, имеющими лицензию на осуществление образовательной деятельности.

Аттестация и продление действия аттестатов по банковскому аудиту не проводятся, они могут быть возобновлены после определения Правительством Российской Федерации уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности и определения указанным федеральным органом нового порядка аттестации аудиторов.

Элементами образования аудитора являются: базовое образование, практический опыт, специальное профессиональное образование (в настоящее время носит рекомендательный характер), свободное владение деловым русским языком.

Базовое образование включает в себя в соответствии с действующим законодательством высшее экономическое или юридическое образование, полученное в учебном учреждении России, имеющем государственную аккредитацию, либо полученное в учебном учреждении иностранного государства, дипломы которого имеют юридическую силу в Российской Федерации.

Практический опыт работы определяется **стажем работы не менее трех из последних пяти лет** в качестве бухгалтера, экономиста, ревизора, научного работника или преподавателя по экономическому профилю. В стаж засчитывается работа на вышеуказанных должностях в штате организации, по совместительству или в качестве индивидуального предпринимателя. Стаж работы по совместительству определяется с учетом фактически отработанного времени в пересчете на целые рабочие дни.

Документами, подтверждающими практический опыт, являются: нотариально заверенная выписка из трудовой книжки, подтверждающая стаж работы в течение трех лет из последних пяти по необходимой специальности; справка аудиторской организации за подписью руководителя о работе в ней по совместительству с указанием даты и номера приказа о зачислении и увольнении и занимаемой должности, фактической продолжительности рабочего дня; справка государственного фонда социального страхования, подтверждающая период работы для лиц, занимающихся индивидуальной трудовой деятельностью, регистрационное удостоверение, патент, выданный органами местной власти, лицензия.

Специальное профессиональное образование включает обучение с отрывом или без отрыва от производства в определенных учебно-методических центрах (УМЦ) и организациях по обучению и переподготовке аудиторов и стажировку в аудиторской фирме. Специальное образование организуется в следующих формах: очная форма обучения с отрывом от производства; очная форма обучения без отрыва от производства; очная или заочная форма обучения.

Владение деловым русским языком включает наличие навыков владения русским языком в объеме, необходимом для изучения нормативных актов, проверки бухгалтерской и иной документации, ведения рабочей документации, делового общения с клиентами и составления аудиторского заключения и письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.

Документом, подтверждающим владение русским языком (для нерезидентов и граждан-резидентов, получивших общеобразовательное среднее и высшее базовое образование за рубежом), является диплом учебного учреждения, имеющего государственную аккредитацию, в котором претендент прошел обучение устному и деловому письменному русскому языку в объеме не менее 300 часов.

Основные **требования к повышению квалификации** аудитора: каждый аттестованный аудитор должен ежегодно проходить **курс повышения квалификации в объеме не менее 40 часов в УМЦ** или иных организациях; каждый аттестованный аудитор должен систематически **самостоятельно повышать свою квалификацию** путем изучения законов, стандартов, инструкций и других нормативных актов, вносимых в них дополнений и изменений; изучения зарубежного и отечественного опыта по организации и методике проведения аудита; участия в семинарах, конференциях, симпозиумах; разработки пособий, монографий по вопросам теории и практики аудита, бухгалтерского учета, налогообложения, финансов и права; участия в работе над правилами (стандартами), методиками, программами учебных курсов по аудиту. Подтверждением повышения квалификации аудитора является документ установленного образца.

2.4. ЛИЦЕНЗИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Вопросы лицензирования аудиторской деятельности определены: ст. 17 Федерального закона об аудиторской деятельности; Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности»; постановлением Правительства РФ от 29 марта 2002 г. № 190 «О лицензировании аудиторской деятельности».

Лицензирование аудиторской деятельности осуществляется **Министерством финансов Российской Федерации.** Лицензия на осуществление аудиторской деятельности **выдается на срок пять лет,** который по заявлению лицензиата может продлеваться на пять лет неограниченное количество раз.

Лицензионные требования и условия осуществления аудиторской деятельности сформулированы следующим образом: наличие у индивидуального аудитора или у аудиторов аудиторской организа-

ции соответствующих профилю аудиторской проверки типов квали¬ фикационных аттестатов аудитора; наличие в штате аудиторской орга¬ низации не менее пяти аудиторов, имеющих квалификационные атте¬ статы аудитора; осуществление предпринимательской деятельности только в виде проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг в соответствии с нормативными правовыми актами Российской федерации и органов, регулирующих деятельность аудируемых орга¬ низаций; соблюдение правил внутреннего контроля качества проводи¬ мых лицензиатами аудиторских проверок и обеспечение возможности проведения внешних проверок качества их деятельности с предостав¬ лением в установленном порядке всей необходимой для этого докумен¬ тации и информации в соответствии с законодательством Российской Федерации; обеспечение сохранности сведений, составляющих ауди¬ торскую тайну, кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации; предоставление аудируемым лицам информа¬ ции об обстоятельствах, исключающих возможность проведения их аудиторской проверки; участие в обязательном аудите кредитных орга¬ низаций, банковских групп и банковских холдингов не менее двух ауди¬ торов, имеющих квалификационные аттестаты аудитора на право осу¬ ществления аудита кредитных организаций; наличие у аудиторской организации прц проведении обязательного аудита кредитных органи¬ заций, банковских групп и банковских холдингов стажа аудиторской деятельности по проверкам кредитных организаций не менее двух лет.

Для получения лицензии соискатель лицензии представляет в лицензирующий орган следующие документы: заявление о выдаче ли¬ цензии с указанием фамилии, имени, отчества, места жительства, дан¬ ных документа, удостоверяющего личность, — для индивидуального предпринимателя; наименования, организационно-правовой формы и места нахождения — для юридического лица; копию свидетельства о постановке соискателя лицензии на учет в налоговом органе с указа¬ нием идентификационного номера налогоплательщика; документ, под¬ тверждающий уплату лицензионного сбора за рассмотрение лицензи¬ рующим органом заявления о выдаче лицензии; копию свидетельства о государственной регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя; копии учредительных документов и копию свидетель¬ ства о государственной регистрации соискателя лицензии в качестве юри¬ дического лица; копии всех имеющихся у соискателя лицензии квалифи¬ кационных аттестатов аудитора; сведения о фамилии, имени, отчестве руководителей организации, их заместителей и состоящих в штате орга¬ низации аттестованных аудиторов — при наличии в штате организа¬ ции только постоянно проживающих на территории России граждан

Российской Федерации; сведения о фамилии, имени, отчестве, занимаемой должности, гражданстве и стране постоянного проживания руководителей организации, их заместителей, аттестованных аудиторов и иных штатных работников организации — при наличии в штате организации иностранных граждан и (или) не проживающих постоянно на территории России граждан Российской Федерации.

Если копии указанных документов не заверены нотариусом, они представляются с предъявлением оригинала.

Лицензирующий орган принимает решение о выдаче или об отказе в выдаче лицензии в срок, не превышающий 60 дней со дня поступления заявления со всеми необходимыми документами.

Лицензирующий орган с целью контроля за соблюдением лицензиатами лицензионных требований и условий проводит проверку их деятельности. Основанием для проведения проверки является: распоряжение уполномоченного должностного лица лицензирующего органа; план проверок, утвержденный лицензирующим органом; нарушения лицензиатом законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность в Российской Федерации; обращения и жалобы заказчиков аудиторских услуг, правоохранительных органов на допущенные лицензиатом при осуществлении им аудиторской деятельности нарушения законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность. В случае выявления нарушений лицензирующий орган обязан в месячный срок по окончании проверки направить лицензиату предупреждение с указанием выявленных нарушений и сроков их устранения.

Лицензирующий орган ведет реестр лицензий, в котором указываются: наименование лицензирующего органа; лицензируемая деятельность; сведения о лицензиате с указанием идентификационного номера налогоплательщика; срок действия лицензии; номер лицензии; дата принятия решения о выдаче лицензии; сведения о регистрации лицензии в реестре лицензий; основания и даты приостановления и возобновления действия лицензии, переоформления и продления срока ее действия или аннулирования.

Индивидуальные аудиторы и аудиторские организации обязаны в 15-дневный срок сообщить в лицензирующий орган об изменениях данных, внесенных в реестр лицензий.

2.5. КОДЕКС ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ЭТИКИ АУДИТОРОВ

Огромную роль в деле развития российского аудита сыграл **Кодекс этики профессиональных бухгалтеров,** принятый Международной федерацией бухгалтеров. Он служит основой этических требований, предъявляемых к профессиональным бухгалтерам в каждой стране.

Этические требования, установленные организациями — членами международной федерации бухгалтеров (МФБ), должны обеспечить наивысшее качество их работы и общественное доверие к профессиональному сообществу.

В соответствии с **Кодексом этики** профессиональные бухгалтеры обязаны соблюдать такие **принципы,** как **порядочность** (профессиональный бухгалтер должен быть откровенен и честен при предоставлении им профессиональных услуг); объективность (он должен быть справедливым и избегать предвзятости или небеспристрастности, конфликта интересов или влияния других лиц, которые бы мешали его объективности); **профессиональная компетентность и должная тщательность** (он должен предоставлять профессиональные услуги с должной тщательностью, компетентностью и старательностью); **конфиденциальность** (профессиональный бухгалтер должен соблюдать конфиденциальность информации, полученной в ходе предоставления профессиональных услуг, и не должен использовать или разглашать такую информацию без соответствующих полномочий, за исключением случаев, когда раскрытие такой информации продиктовано профессиональными или юридическими правами и обязанностями); **профессиональное поведение** (он должен действовать таким образом, чтобы это соответствовало хорошей репутации профессии, и должен воздерживаться от какого-лиЬЪ поведения, которое могло бы нанести ущерб репутации профессии); **технические стандарты** (профессиональный бухгалтер должен предоставлять профессиональные услуги в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами).

Цели и фундаментальные принципы Кодекса носят общий характер и не предназначены для использования в целях разрешения этических проблем профессионального бухгалтера в каком-либо конкретном случае. Однако он содержит некоторые рекомендации, касающиеся практического применения в ряде типичных ситуаций, встречающихся в профессиональной бухгалтерской деятельности.

На основе Кодекса этики, разработанного Международной федерацией бухгалтеров, Аудиторская палата России утвердила 4 декабря 1996 г. **Кодекс профессиональной этики аудиторов,** обобщающий этические нормы профессионального поведения независимых аудиторов, объединенных Аудиторской палатой России.

Кодекс требует от аудиторов соблюдения общечеловеческих мо-., ральных правил и нравственных норм в своих поступках и решениях, жить и работать по совести и действовать в интересах всех пользователей бухгалтерской отчетности. Защищая интересы клиента в налоговых, судебных и иных органах власти, а также в его взаимоотношениях

с иными юридическими и физическими лицами, аудитор должен быть убежден, что защищаемые интересы возникли на законных и справед¬ливых основаниях, и обязан отказаться от их защиты, если ему станет известно, что они возникли в нарушение закона либо справедливости.

Объективной основой для выводов, рекомендаций и заключений аудитора может быть только достаточный объем требуемой информа¬ции. Оказывая любые профессиональные услуги, аудиторы обязаны объективно рассматривать все возникающие ситуации и реальные фак¬ты, не допускать, чтобы личная предвзятость, предрассудки либо дав¬ление со стороны могли сказаться на объективности их суждений и за¬ключений.

Аудитору следует избегать взаимоотношений с лицами, которые могли бы повлиять на объективность его суждений и выводов; внима¬тельно и серьезно относиться к своим обязанностям, соблюдать утверж¬денные аудиторские стандарты. Аудиторы обязаны отказываться от оказания профессиональных услуг, если имеются обоснованные сомне¬ния в их независимости от организации клиента и ее должностных лиц во всех отношениях.

Аудитор должен воздерживаться от оказания профессиональных услуг, выходящих за пределы его профессиональной компетенции, а также не соответствующих его квалификационному аттестату или при¬влечь компетентных специалистов для помощи в решении поставленных задач. Аудитору необходимо стремиться осуществлять свою профессио¬нальную деятельность в коллективе специалистов, организационно объе¬диненных в аудиторскую фирму; постоянно обновлять свои професси¬ональные знания в области бухгалтерского учета, налогообложения, финансовой деятельности и гражданского права, организации и мето¬дов аудита, законодательства, российских и международных норм и стандартов бухгалтерского учета и аудиторской деятельности; сохра¬нять в тайне конфиденциальную информацию о делах клиентов, полу¬ченную при оказании профессиональных услуг, без ограничения во вре¬мени и независимо от продолжения или прекращения непосредственных отношений с ними.

Кодекс требует от аудиторов неукоснительного соблюдения за¬конодательства о налогообложении во всех аспектах. О выявленных в ходе проведения обязательного аудита фактах нарушения налогово¬го законодательства, ошибок в расчетах и уплате налогов аудитор обязан в письменной форме сообщить администрации клиента и ревизионной комиссии акционерного (хозяйственного) общества и предупредить их о возможных последствиях и путях исправления нарушений и оши¬бок. Рекомендации и советы в области налогообложения аудитор обя-

зан представлять клиенту только в письменной форме, стремясь при этом не обнадеживать клиента в том, что его рекомендации исключают любые проблемы с налоговыми органами, а также предупредив клиента, что ответственность за составление и содержание налоговых деклараций и иной налоговой отчетности лежит на самом клиенте.

Плата за профессиональные услуги аудитора должна отвечать нормам профессиональной этики. Аудитор не имеет права получать плату за профессиональные услуги наличными деньгами сверх общеустановленных норм, а также обязан воздерживаться от выплаты и получения комиссионных за приобретение или передачу клиентов либо передачу кому бы то ни было услуг третьей стороны. Аудитор обязан заранее оговорить с клиентом и письменно закрепить условия и порядок платы за свои профессиональные услуги. Сомнения в соблюдении профессиональной этики вызывает ситуация, когда плата одного клиента составляет всю или большую часть годовой выручки аудитора за оказанные профессиональные услуги.

Аудиторы должны доброжелательно относиться к другим аудиторам, воздерживаться от необоснованной критики их деятельности и иных сознательных действий, причиняющих ущерб коллегам по профессии.

Реклама аудиторских профессиональных услуг может быть представлена в средствах массовой информации, специальных изданиях аудиторов, в адресных и телефонных справочниках, в публичных выступлениях и иных публикациях аудиторов, руководителей и сотрудников аудиторских фирм. Она должна быть информативной, прямой и честной, выдержанной в хорошем вкусе, исключающем всякую возможность обмана и заблуждения потенциальных клиентов либо возбуждения у них недоверия к другим аудиторам.

Аудитор не должен одновременно с основной профессиональной практикой заниматься деятельностью, которая влияет или может повлиять на его объективность и независимость, соблюдение приоритета общественных интересов либо на репутацию профессии в целом.

2.6. ПОНЯТИЕ ОБ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В современном понимании аудит начал формироваться в Англии в середине XIX века. С 1844 г. в Англии были приняты законы, предусматривающие проверку независимыми бухгалтерами бухгалтерских счетов и отчетов перед акционерами. Позднее были приняты законы об обязательном аудите и в других странах: во Франции в 1867 г., в США в 1937 г.

В настоящее время аудиторская деятельность в нашей стране регламентируется Федеральным законом от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ

«Об аудиторской деятельности», постановлениями Правительства Российской Федерации, документами министерств и ведомств, правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

В Законе «Об аудиторской деятельности» определена **сфера аудита** — проверка бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей, а также его цели.

Аудитором является физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным уполномоченным федеральным органом, и имеющее квалификационный аттестат аудитора. Аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность либо в качестве работника аудиторской организации, либо в качестве лица, привлекаемого аудиторской организацией к работе на основании гражданско-правового договора, либо в качестве индивидуального предпринимателя, осуществляющего свою деятельность без образования юридического лица.

Аудиторская организация — это коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги. Аудиторская организация осуществляет свою деятельность по проведению аудита после получения лицензии. Она **может** быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества. При этом не менее 50% кадрового состава аудиторской организации должны составлять граждане Российской Федерации, постоянно проживающие на территории России, а в случае, если руководителем аудиторской организации является иностранный гражданин, — не менее 75%. В штате аудиторской организации должно состоять не менее пяти аудиторов.

Аудиторы и аудиторские фирмы не могут заниматься какой-либо другой предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской.

Аудиторские фирмы могут заниматься аудиторской деятельностью после получения лицензии. Лицензии выдаются отдельно на осуществление банковского аудита; аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования; аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов; общего аудита (аудита иных экономических субъектов). Аудиторские организации и предприниматели, осуществляющие свою деятельность без образования юридического лица (индивидуальные аудиторы), могут также оказывать сопутствующие аудиту услуги.

Основными критериями деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит **обязательной ежегодной аудиторской проверке,** являются: открытые акционерные общества, независимо от числа их участников (акционеров)

и размера уставного капитала; банки и другие кредитные учреждения; страховые организации и общества взаимного страхования; товарные и фондовые биржи; инвестиционные фонды; внебюджетные фонды, источниками образования средств которых являются обязательные отчисления юридических и физических лиц; благотворительные и иные (неинвестиционные) фонды, источниками образования средств которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц; организации, у которых годовой объем выручки от реализации составляет более 500 000 МРОТ или сумма активов баланса на конец года — более 200 000 МРОТ (кроме государственных и муниципальных унитарных предприятий); унитарные предприятия с годовым объемом выручки более 500 000 МРОТ или суммой активов баланса на конец года более 200 000 МРОТ (для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта Российской Федерации финансовые показатели могут быть понижены).

В отечественной теории и практике аудита признается следующая система его классификации.

Внешний аудит проводится на договорной основе аудиторскими фирмами или индивидуальными аудиторами с целью объективной оценки достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности хозяйствующего,субъекта.

Внутренний аудит представляет собой независимую деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в интересах руководителей. Цель внутреннего аудита — помочь сотрудникам организации эффективно выполнять свои функции. Внутренний аудит проводят аудиторы, работающие непосредственно в данной организации. В небольших организациях может и не быть штатных аудиторов, в этом случае проведение внутреннего аудита можно поручить ревизионной комиссии или аудиторской фирме на договорных началах.

Инициативный аудит — это аудит, который проводится по решению руководства предприятия или его учредителей. Основная цель инициативного аудита — выявить недостатки в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, налогообложении, провести анализ финансового состояния хозяйствующего объекта и помочь ему в организации учета и отчетности.

Обязательный аудит — это аудит, проведение которого обусловлено прямым указанием в федеральных законах.

В соответствии со ст. 5 Федерального закона № 119-ФЗ «Права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов» **аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе:** самостоятельно определять формы и методы проведения аудита; проверять в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйствен-

ной деятельностью аудируемого лица, а также фактическое наличие любого имущества, учтенного в этой документации; получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и письменной форме по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам; отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в аудиторском заключении в случаях непредставления аудируемым лицом всей необходимой документации; выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица; осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

К иным правам можно отнести право: вступать в члены аккредитованных профессиональных объединений; оказывать сопутствующие аудиту услуги; на вознаграждение за свою работу; привлекать на договорной основе к участию в аудиторской проверке индивидуальных аудиторов, а также иных специалистов; обжаловать решение об отказе в выдаче лицензии и об аннулировании ее в установленном порядке в суде или арбитражном суде; отказаться от проведения аудиторской проверки и поставить в известность об этом заказчика в следующих случаях:

- если аудиторы являются учредителями, собственниками, акционерами, руководителями и иными должностными лицами проверяемого экономического субъекта, несущими ответственность за соблюдение бухгалтерской (финансовой) отчетности, либо состоящими с указанными лицами в близком родстве или свойстве (родители, супруги, братья, сестры, сыновья, дочери, а также братья, сестры, родители и дети супругов);
- оказания данному экономическому субъекту услуг по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также составлению финансовой отчетности.

При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны: осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством Российской Федерации; предоставлять по требованию аудируемого лица необходимую информацию о требованиях законодательства, касающихся проведения аудиторской проверки, а также о нормативных актах, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора; в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, передавать аудиторское заключение аудируемому лицу и (или) лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг; обеспечи-

вать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе ауди¬торской проверки, не разглашать их содержание без согласия аудиру¬емого лица и (или) лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательством; исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотноше¬ний, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не про¬тиворечащие законодательству.

К *иным обязанностям* можно отнести следующие: аудиторы долж¬ны пройти аттестацию и ежегодно повышать свою квалификацию; аудиторские организации должны получить лицензию на право осу¬ществления аудиторской деятельности и лицензии на оказание сопут¬ствующих аудиту услуг, если они носят лицензионный характер; со¬блюдать условия конфиденциальности; отказаться от проведения аудиторской проверки, о чем поставить в известность аудируемое лицо в следующих случаях:

- если аудиторские организации являются их учредителями, собственниками, акционерами, кредиторами, страховщиками, а также в отношении которых эти аудиторские фирмы являются учредителя¬ми, собственниками, акционерами;
- если аудиторские организации являются их дочерними пред¬приятиями, филиалами (отделениями) и представительствами эконо¬мических субъектов или имеющих в своем капитале долю этих ауди¬торских фирм;
- если были оказаны данному экономическому субъекту услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также составле¬нию финансовой отчетности.

Аудируемые лица и (или) лица, заключившие договор оказания аудиторских услуг, на основании Закона «Об аудиторской деятельности» (ст. 6) и российского правила (стандарта) «Права и обязанности аудитор¬ских организаций и проверяемых экономических субъектов» имеют соот¬ветствующие **права и обязанности:** получать от аудиторской организации или индивидуального аудитора информацию о законодательных и нор¬мативных актах Российской Федерации, на которых основываются выво¬ды аудиторской организации или индивидуального аудитора; получать от аудиторской организации или индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок, определенный договором оказания аудиторских ус¬луг; осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотноше¬ний, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не про¬тиворечащие законодательству Российской Федерации.

В качестве **иных прав** можно отметить следующие: самостоятель¬но выбирать аудитора или аудиторские фирмы; в случае обнаружения

неквалифицированного проведения аудиторской проверки, приведшей к убыткам, обратиться с иском в арбитражный суд.

Руководители и иные должностные лица проверяемого экономического субъекта обязаны: заключать договоры на проведение обязательного аудита с аудиторскими организациями в сроки, установленные законодательством Российской Федерации; создавать аудиторской организации (индивидуальному аудитору) условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, осуществлять содействие аудиторским организациям (индивидуальным аудиторам) в своевременном и полном проведении аудиторской проверки, предоставлять им информацию и документацию, необходимую для осуществления аудита, давать по устному или письменному запросу аудиторов или аудиторских организаций исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной формах, а также запрашивать необходимые для проведения аудиторской проверки сведения у третьих лиц; не предпринимать каких бы то ни было действий в целях ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки; оперативно устранять выявленные аудиторами в ходе аудиторской проверки нарушения правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности; своевременно оплачивать услуги аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) в соответствии с договором на проведение аудита, в том числе в случаях, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией работников аудируемой организации, а также в случае неполного выполнения аудиторами работы по не зависящим от них причинам.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации и Федеральным законом «Об аудиторской деятельности».

Для целей развития и регулирования аудиторской деятельности в стране необходимо совершенствовать методику аудита, аудиторские стандарты и стандарты бухгалтерского учета, важно обеспечить четкое распределение полномочий между государственными органами, регулирующими аудиторскую деятельность, и общественными организациями, что требует всестороннего изучения международного опыта.

2.7. ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ АУДИТА

Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Аудит не подменяет государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными органами государственной власти.

В ходе аудиторской проверки устанавливается правильность составления баланса, отчета о прибыли и убытках, достоверность данных пояснения. При этом определяется: все ли активы и пассивы отражены в отчете; все ли документы использованы в отчете; насколько фактическая методика оценки имущества отклоняется от принятой при определении учетной политики предприятия. Отчет о прибыли и убытках аудитор проверяет для установления правильности расчета балансовой и налогооблагаемой прибыли.

Аудитор должен проверить полноту выполнения решений собственников предприятия об изменении объема уставного капитала; тождество данных синтетического и аналитического учета по счетам актива и пассива баланса; полноту отражения в отчетности дебиторской и кредиторской задолженностей.

Для достижения основной цели и предоставления заключения аудитор должен составить мнение по следующим вопросам: общая приемлемость отчетности (соответствует ли отчетность в целом всем требованиям, предъявляемым к ней, и не содержит ли противоречивой информации); обоснованность (существуют ли основания для включения в отчетность указанных там сумм); законченность (включены ли в отчетность все надлежащие суммы, в частности, все ли активы и пассивы принадлежат компании); оценка (все ли категории правильно оценены и безошибочно подсчитаны); классификация (есть ли основания относить сумму на тот счет, на который она записана); разделение (отнесены ли операции, проводимые незадолго до даты составления баланса или непосредственно после нее, к тому периоду, в котором были проведены); аккуратность (соответствуют ли суммы отдельных операций данным, приведенным в книгах и журналах аналитического учета, правильно ли они просуммированы, соответствуют ли итоговые суммы данным, приведенным в Главной книге); раскрытие (все ли категории занесены в финансовую отчетность и правильно отражены в отчетах и приложениях к ним).

2.8. ВИДЫ СОПУТСТВУЮШИХ АУДИТУ УСЛУГ

Аудиторские организации и аудиторы-предприниматели, осуществляющие свою деятельность без образования юридического лица, могут оказывать следующие сопутствующие аудиту услуги: постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета; составление фи-

нансовой (бухгалтерской) отчетности; бухгалтерское консультирование; налоговое консультирование; анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей; экономическое и финансовое консультирование; управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций; правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам; автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий; оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, так и предпринимательских рисков; разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов; проведение маркетинговых исследований; проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях; обучение в установленном законодательством Российской Федерации порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью; оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

Выполнение сопутствующих аудиту услуг требует от исполнителей профессиональной компетентности в области аудита, бухгалтерского учета и экономического анализа, налогообложения, хозяйственного права, экономики.

Сопутствующие аудиту услуги можно классифицировать по принципу их совместимости с различными видами аудита следующим образом.

К **услугам, совместимым с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки по поручению государственных органов,** в частности, относятся услуги по оценке активов и пассивов, экономических и инвестиционных проектов, экономической безопасности, систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта; тестированию бухгалтерского персонала экономического субъекта; тестированию персонала аудиторских фирм.

К **услугам, совместимым с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки на основе критериев (системы показателей) деятельности экономических субъектов,** в частности, относятся услуги по проведению инициативного аудита; постановке бухгалтерского учета; улучшению ведения учета и составления отчетности, контролю ведения учета и составления отчетности; контролю начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей; анализу хозяйственной деятельности; оценке активов и пассивов, экономических и инвестиционных проектов, экономической безопас-

ности, систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта; представлению интересов экономического субъекта по доверенности перед третьими лицами; проведению семинаров, повышению квалификации и обучению персонала экономических субъектов, в частности, аудиторских организаций; научной разработке, изданию методических пособий и рекомендаций по бухгалтерскому учету, налогообложению, анализу хозяйственной деятельности, аудиту, хозяйственному праву и т.д.; компьютеризации бухгалтерского учета, составления отчетности, расчетов по налогообложению, анализа хозяйственной деятельности, аудита и т.д.; вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства, инвестиционной деятельности, менеджменту, маркетингу, оптимизации налогообложения, регистрации, реорганизации и ликвидации предприятий; информационному обслуживанию; консультационные услуги; экспертному обслуживанию; подбору и тестированию бухгалтерского персонала экономического субъекта; подбору и тестированию персонала аудиторских организаций и др.

К **услугам, не совместимым с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки** на основе критериев (системы показателей) деятельности экономических субъектов (см. также ст. 12 Закона «Об аудиторской деятельности»), относятся услуги по ведению бухгалтерского учета; восстановлению бухгалтерского учета; составлению деклараций по налогам; составлению бухгалтерской отчетности.

Аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг.

2.9. ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ АУДИТА

Основными факторами, влияющими на форму и содержание рабочих документов, являются: характер аудиторского заключения; форма аудиторского заключения; характер и сложность бизнеса; характер и состояние бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта; необходимость надзора за работой ассистентов; конкретные методы и приемы, применяемые в процессе аудита.

Аудитор должен документально оформлять все сведения, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Рабочие документы аудитора могут быть представлены в виде Данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде

или в другой форме. Они используются при планировании и проведе¬нии аудита; при осуществлении текущего контроля и проверки выпол¬ненной аудитором работы; для фиксирования аудиторских доказа¬тельств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора. Аудитор должен составлять рабочие документы в полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита.

Аудитор вправе определять объем документации по каждой ауди¬торской проверке, руководствуясь своим профессиональным мнением. Отражение в составе документации каждого рассмотренного аудито¬ром в ходе проверки документа или вопроса не является необходимым. Вместе с тем объем документации аудиторской проверки должен быть таков, чтобы в случае, если возникнет необходимость передать работу другому аудитору, не имеющему опыта работы по этому заданию, но¬вый аудитор смог бы исключительно на основе данной документации понять проделанную работу и обоснованность решений и выводов преж¬него аудитора.

Для повышения эффективности подготовки и проверки рабочих документов рекомендуется разработать в аудиторской организации типовые формы, например, стандартную структуру аудиторского фай-ла рабочих документов, бланки, вопросники, типовые письма и обра-щения. Это облегчает поручение работы подчиненным и одновремен¬но позволяет надежно контролировать результаты их работы.

Рабочие документы обычно содержат информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры ауди¬руемого лица; выдержки или копии необходимых юридических доку¬ментов, соглашений и протоколов; информацию об отрасли, экономи¬ческой и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность; информацию, отражающую процесс планирования, вклю¬чая программу аудита.

В них также содержатся доказательства: понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска применения средств конт¬роля и любые корректировки этих оценок; подтверждающие факт ана¬лиза аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы; анализ финансово-хозяйственных опе¬раций и остатков по счетам бухгалтерского учета; анализ наиболее важ¬ных экономических показателей и тенденций их изменения; сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и резуль¬татах их выполнения; доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная работниками аудитора, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена.

В рабочих документах представляют сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения; подробную информацию о процедурах, примененных в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором; копии сообщений, направленных другим аудиторам, экспертам и третьим лицам и полученных от них; копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ними; письменные заявления, полученные от аудируемого лица; выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором; копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

Аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, исходя из особенностей деятельности аудитора, а также законодательных и профессиональных требований, но не менее пяти лет. Рабочие документы являются собственностью аудитора.

2*10. ЭТАПЫ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Аудиторскую проверку на практике можно разбить на ряд этапов. Крупные аудиторские компании выделяют следующие этапы.

1. Оценка потребностей клиента, формирование групп по проведению аудита и определение ее задач.
2. Совещание по планированию проекта.
3. Анализ системы контроля клиента и ее влияние на аудиторский риск.
4. Получение представления о конъюнктуре рынка, деловой среде и т.д.
5. Оценка существенных процедур внутреннего контроля.
6. Оценка риска.
7. Существенные и общие аудиторские процедуры.
8. Создание сводного отчета по аудиту.
9. Проведение заключительного совещания.
10. Оценка результатов работы и разработка плана усовершенствований.

Порядок проведения **подготовительного этапа аудиторской проверки** регулируется международным стандартом аудиторской деятельности № 210 «Условия аудиторских заданий», на основе которого раз-

работано правило (стандарт) аудиторской деятельности «Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг», «Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита» (№ 12 «Условия аудиторских заданий»).

Руководство экономического субъекта после решения пригласить аудиторов в целях проведения внешнего аудита оформляет **письменный запрос,** в котором содержится просьба-приглашение провести аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторская организация также имеет право выбора клиента. На этом основании по результатам этапа предварительного планирования аудиторской проверки ей следует определить, будет ли она заключать договор с клиентом.

При выборе клиента аудиторской организации важно установить:

- виды деятельности организации-клиента, чтобы оценить свои возможности при проведении обязательной аудиторской проверки;
- размер организации-клиента (численность персонала, объем документооборота, наличие и расположение филиалов и обособленных подразделений), чтобы понять, может ли быть скомплектована соответствующая бригада аудиторов для проведения проверки;
- причину, побудившую клиента пригласить аудиторскую организацию для проведения проверки. Это может быть обязательный или инициативный аудит, аудит для подтверждения отчета об эмиссии ценных бумаг, аудит для получения лицензии на определенный вид деятельности, аудит для получения кредита в банке и т.п.;
- готовность руководства организации предоставить всю необходимую информацию для проверки. Руководство организации обязано, в частности, предоставить аудиторам копии отчетов по результатам предыдущих аудитов не менее чем за три предшествовавших финансовых года;
- готовность руководства организации вносить изменения (исправления) в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность по результатам проведенной аудиторской проверки. Аудиторские организации имеют право требовать от проверяемых организаций устранения выявленных нарушений.

Если по результатам предварительного планирования аудиторская организация примет положительное решение, то она составляет **письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита.** Составление этого документа завершает этап предварительного планирования аудиторской проверки, когда наиболее квалифицированные сотрудники аудиторской организации ознакомились с особенностями и условиями деятельности потенциального клиента.

Оно направляется непосредственно руководителю организации, пригласившей аудиторскую фирму, до заключения договора на аудиторскую проверку. Основное назначение этого документа — предотвратить недоразумения, которые могут возникнуть из-за неправильного понимания руководителем организации цели аудита. Письмо-обязательство должно включать условия аудиторской проверки; обязательства аудиторской организации; обязательства проверяемой организации.

В том случае, если руководство экономического субъекта выразит согласие с содержанием письма-обязательства, стороны заключают **договор на проведение аудиторской проверки.** В тексте договора целесообразно раскрыть предмет договора на оказание аудиторских услуг; условия их оказания; права и обязанности аудиторской организации и экономического субъекта; стоимость и порядок оплаты аудиторских услуг; ответственность сторон и порядок разрешения споров. В договор могут быть включены и другие важные для сторон положения.

2.11. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА

Планирование аудита заключается в определении его стратегии и тактики, выборе процедур и методов, позволяющих наиболее эффективно достичь поставленной цели — подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности.

Планирование аудита с целью повышения его эффективности предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур. Оно позволяет эффективно распределять работу между специалистами, участвующими в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.

Получение информации о деятельности аудируемого лица помогает аудитору выявить события, операции и другие особенности, которые могут оказывать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. При этом аудитор несет ответственность за правильную и полную разработку общего плана и программы аудита. Ему необходимо составить и документально оформить общий план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки. Общий план аудита должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита.

При разработке общего плана аудитору необходимо принимать во внимание:

• деятельность аудируемого лица, в том числе общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица; особенности аудируемого лица, его деятельности, фи-

нансовое состояние, требования к его финансовой (бухгалтерской) или иной отчетности, включая изменения, произошедшие с даты предше¬ствующего аудита; общий уровень компетентности руководства;

• системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, в том числе учетную политику, принятую аудируемым лицом, и ее измене¬ния; влияние новых нормативных правовых актов в области бухгал¬терского учета на отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетно¬сти результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица; планы использования в ходе аудиторской проверки тестов средств контроля и процедур проверки по существу;

• риск и существенность, в том числе ожидаемые оценки неотъем¬лемого риска и риска средств контроля, определение наиболее важных областей для аудита; установление уровней существенности для ауди¬та; возможность (в том числе на основе аудита прошлых лет) существен¬ных искажений или мошеннических действий; выявление сложных областей бухгалтерского учета, в том числе таких, где результат зави¬сит от субъективного суждения бухгалтера, например, при подготовке оценочных показателей;

• характер, временные рамки и объем процедур, в том числе от¬носительную важность различных разделов учета для проведения ауди¬та; влияние на аудит компьютерной системы ведения учета и ее осо¬бенностей; существование подразделения внутреннего аудита и его возможное влияние на процедуры внешнего аудита;

• координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы, в том числе привлечение других аудиторских организаций к проверке филиалов, подразделений, до¬черних компаний аудируемого лица; привлечение экспертов; коли¬чество территориально обособленных подразделений одного ауди¬руемого лица и их пространственную удаленность друг от друга; количество и квалификацию специалистов, необходимых для рабо¬ты с данным аудиторским лицом;

• прочие аспекты, в том числе возможность того, что допуще¬ние о непрерывности деятельности аудируемого лица может оказаться под вопросом; обстоятельства, требующие особого внимания, напри¬мер, существование аффилированных лиц; особенности договора об оказании аудиторских услуг и требования законодательства; срок ра¬боты сотрудников аудитора и их участие в оказании сопутствующих услуг аудируемому лицу; форму и сроки подготовки и представления аудируемому лицу заключений и иных отчетов в соответствии с зако¬нодательством, правилами (стандартами) аудиторской деятельности и условиями конкретного аудиторского задания.

Аудитору необходимо составить и документально оформить программу аудита, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В программу аудита также могут быть включены проверяемые предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждой из областей аудита и время, запланированное на различные области или процедуры аудита.

При планировании состава специалистов, входящих в аудиторскую группу, аудиторская организация обязана учитывать бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита: подготовительного, основного и заключительного; предполагаемые сроки работы группы; количественный состав группы; должностной уровень членов группы; преемственность персонала группы; квалификационный уровень членов группы.

По прошествии стадии предварительного планирования аудитор должен принять решения о принципиальной возможности аудита бухгалтерской отчетности и возможности сотрудничества с экономическим субъектом; о наличии в аудиторской организации необходимых ресурсов для качественного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

2.12. ОЦЕНКА СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Рекомендации по получению информации о системах бухгалтерского учета и процедуры, применяемые для оценки системы внутреннего контроля экономического субъекта, приведены в международном стандарте аудиторской деятельности **№ 400 «Оценка рисков и внутренний контроль»** и **№ 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита»,** на основе которых разработано правило (стандарт) аудиторской деятельности **№ 8 -«Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом».**

Под **внутренним аудитом** понимается организованная экономическим субъектом, действующая в интересах его руководства и собственников, регламентированная внутренними документами система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля.

К институтам внутреннего аудита относятся назначаемые собственниками и (или) руководством экономического субъекта ревизо-

ры, ревизионные комиссии, внутренние аудиторы или группы внутренних аудиторов.

Как правило, **функции внутреннего аудита** включают: проверки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, их мониторинг и разработку рекомендаций по улучшению этих систем; проверки бухгалтерской и оперативной информации, включая экспертизу средств и способов, используемых для идентификации, оценки, классификации такой информации и составления на ее основе отчетности, а также специальное изучение отдельных статей отчетности, включая детальные проверки операций, остатков по бухгалтерским счетам; проверки соблюдения законов и других нормативных актов, а также требований: учетной политики, инструкций, решений и указаний руководства и (или) собственников; проверки деятельности различных звеньев управления; оценку эффективности механизма внутреннего контроля, изучение и оценку контрольных процедур в филиалах, структурных подразделениях экономического субъекта; проверки наличия, состояния и обеспечения сохранности имущества экономического субъекта; работу над специальными проектами и контроль за отдельными элементами структуры внутреннего контроля; оценку используемого экономическим субъектом программного обеспечения; специальные расследования отдельных случаев, например, подозрений в злоупотреблениях; разработку и представление предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления.

Объективность внутреннего аудита обеспечивается степенью его независимости в структуре управления экономического субъекта. Он подчиняется и обязан представлять отчеты только назначившему его руководству и (или) собственникам и независим от руководителей проверяемых филиалов экономического субъекта, структурных подразделений, органов внутреннего контроля и т.п.

Эффективность внутреннего аудита может оказаться важным фактором при оценке аудиторской организацией аудиторского риска и системы внутреннего контроля и тем самым существенно сократить объем процедур, которые предстоит выполнить аудиторской организации. Аудитор должен составить программу оценки внутреннего аудита и отразить в своей рабочей документации выводы, касающиеся конкретной работы внутреннего аудитора, которая была протестирована, изучена и оценена.

При формировании оценки внутреннего аудита на стадии планирования следует учитывать:

• организационный статус — положение службы внутреннего аудита в системе управления экономического субъекта, ее возможно-

сти и способность соблюдать объективность и независимость, наличие или отсутствие иных обязанностей, действие сдерживающих факторов и ограничений, накладываемых руководством и (или) собственниками экономического субъекта на внутренний аудит (в идеальной ситуации служба внутреннего аудита подчиняется только высшему руководству или собственникам экономического субъекта);

• компетентность — профессиональное.образование и навыки (опыт работы) аудиторов, политика найма, обучения и повышения квали¬фикации сотрудников службы внутреннего аудита, степень понимания ими стоящих задач и проблем;

• профессиональный уровень — состояние планирования, конт¬роля и документирования работы внутреннего аудита, наличие и со¬держание соответствующих положений по внутреннему аудиту, рабо¬чих программ и рабочей документации;

• функциональные рамки — содержание и объем работы, кото¬рую выполняет служба внутреннего аудита;

• уровень значимости — принимаются ли к исполнению руко¬водством и (или) собственниками экономического субъекта рекомен¬дации внутреннего аудита.

Если в результате предварительной оценки внутреннего аудита будет достигнуто взаимопонимание и принято решение использовать работу внутренних аудиторов, аудиторская организация должна найти дополнительные доказательства эффективности этой работы.

Для эффективного использования работы внутреннего аудита аудиторской организации следует:

• рассмотреть план работы службы внутреннего аудита за инте¬ресующий период и провести его обсуждение на возможно более ран¬ней стадии аудита;

• определить порядок встреч с сотрудниками службы внутрен¬него аудита;

• заранее договориться о сроках проведения работ, объеме ауди¬торской выборки, уровнях тестов, методах определения выборки и по¬рядке документального оформления выполненной работы, которая будет проведена внутренними аудиторами.

При использовании работы внутренних аудиторов на эффектив¬ность аудиторской проверки могут повлиять: взаимная координация планов аудиторской проверки; обмен отчетами; регулярные рабочие встречи; свободный и открытый взаимный доступ к рабочей докумен¬тации; совместное представление отчетов руководству и (или) собствен¬никам экономического субъекта; общий порядок документирования аудита.

Аудиторская организация должна иметь доступ к интересующим ее отчетам внутреннего аудита и быть информирована по любому важному вопросу, который, по мнению внутреннего аудитора, может повлиять на работу аудиторской организации.

Практика показывает, что обычно в малых и средних экономических субъектах содержать службу внутреннего аудита невыгодно. В таких организациях может функционировать ревизор, ревизионный отдел, аудитор с минимальным набором функций. Для проверки функционирования системы внутреннего контроля, включая организацию бухгалтерского учета, и для оказания различного рода консалтинговых услуг следует привлекать внешних аудиторов по отдельным договорам.

Создание службы внутреннего аудита является целесообразным только в крупных экономических субъектах, имеющих разветвленную управленческую и организационную структуру с наличием филиалов, представительств, дочерних и зависимых обществ. Таким экономическим субъектом, в частности, могут выступать система потребительской кооперации в целом и отдельные ее организационные уровни. Для **оценки внутреннего контроля в торговых организациях** в первую очередь необходимо проверить:

- наличие приказов о назначении лиц, ответственных за сохранность товарно-материальных ценностей (ТМЦ);
- наличие договоров о полной материальной ответственности с лицами, ответственными за сохранность ТМЦ;
- правильность отражения в учетной политике организации метода учета товаров в подразделениях общественного питания и розничной торговли;
- наличие графика документооборота, утвержденного приказом руководителя организации.

2.13. АУДИТОРСКИЙ РИСК

Аудит, базирующийся на риске, — это такой вид аудита, когда проверка может производиться выборочно, исходя из условий работы, в основном «узких мест» (критических точек). Сосредоточив аудиторскую работу в областях, где риски выше, можно сократить время, затрачиваемое на проверку областей с низким риском.

С проведением аудита непосредственно связаны следующие виды риска — предпринимательский и аудиторский.

Предпринимательский риск заключается в том, что аудитор может потерпеть неудачу из-за конфликта с клиентом даже при условии, что представленное аудиторское заключение положительное. Он зависит от конкурентоспособности аудитора; недружественной рекламы

деятельности аудитора; вероятности судебных исков по отношению к аудитору; финансового состояния клиента; характера операций клиента; компетентности администрации и учетного персонала клиента; сроков проведения аудита и т.д.

Аудиторский риск означает вероятность того, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта может содержать невыявленные существенные ошибки и (или) искажения после подтверждения ее достоверности или что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет.

Аудиторский риск состоит из трех компонентов: внутрихозяйственный риск; риск средств контроля; риск необнаружения.

Для анализа составляющих представим аудиторский риск в виде упрощенной предварительной модели:

$$ПАР = ВХР \times РК \times РН,$$

где ПАР — приемлемый аудиторский риск (относительная величина), выражает меру готовности аудитора признать, что финансовая отчетность может содержать существенные ошибки после того, как уже завершен аудит и дано положительное аудиторское заключение;

ВХР — внутрихозяйственный риск (относительная величина), выражает вероятность существования ошибки, превышающей допустимую величину, до проверки системы внутрихозяйственного контроля;

РК — риск контроля (относительная величина), выражает вероятность того, что существующая ошибка, превышающая допустимую величину, не будет ни предотвращена, ни обнаружена в системе внутрихозяйственного контроля;

РН — риск необнаружения (относительная величина), выражает вероятность того, что применяемые аудиторские процедуры и подлежащие сбору доказательства не позволят обнаружить ошибки, превышающие допустимую величину.

Приемлемый аудиторский риск — это субъективно установленный уровень риска, который готов взять на себя аудитор. Если аудитор определит для себя меньший уровень аудиторского риска, то это означает, что он стремится к большей уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных ошибок.

Нулевой риск означает полную уверенность аудитора в том, что финансовая отчетность не содержит существенных ошибок. Аудитор не может гарантировать полного отсутствия существенных ошибок. Большинство аудиторов считают, что величина приемлемого аудиторского риска не должна превышать 5%.

На величину приемлемого аудиторского риска могут влиять еле* дующие факторы: уровень компетентности аудитора; финансовое состояние аудитора; степень доверия внешних пользователей к финансовой отчетности; масштаб бизнеса клиента; организационно-правовая форма клиента; форма собственности и ее распределение в уставном

капитале; характер и сумма обязательств клиента; уровень внутреннего контроля клиента; вероятность банкротства клиента и т.д.

На основе обследования и оценки факторов аудитор сможет субъективно установить уровень риска, утверждая, что финансовая отчетность и после окончания аудита может содержать существенные ошибки. В процессе проверки аудитор получает дополнительную информацию о клиенте и может изменять свою оценку приемлемого уровня аудиторского риска. В тех случаях, когда аудитор полагает, что вероятность банкротства клиента высока и в связи с этим возрастает предпринимательский риск аудитора, необходимо снизить уровень приемлемого аудиторского риска.

Внутрихозяйственный риск — это установленный аудитором уровень риска, отражающий подверженность финансовой отчетности существенным ошибкам. При установлении уровня внутрихозяйственного риска не принимается во внимание внутрихозяйственный контроль, поскольку он входит в модель аудиторского риска как самостоятельный элемент, называемый риском контроля.

Если принимать во внимание зависимость между внутрихозяйственным риском и риском необнаружения, а также планируемым количеством свидетельств, то внутрихозяйственный риск обратно пропорционален риску необнаружения и прямо пропорционален количеству свидетельств. Например, если аудитор заключает, что по дебиторской задолженности внутрихозяйственный риск высок, ибо многие заказчики клиента терпят банкротство в связи с неблагоприятными экономическими условиями, то риск необнаружения должен быть низким, а планируемое количество свидетельств — большим (без учета внутрихозяйственного контроля).

В самом начале аудита можно лишь приблизительно оценить уровень внутрихозяйственного риска. Оценивая внутрихозяйственный риск, аудитор должен учесть следующие факторы: характер бизнеса клиента; честность администрации; мотивы поведения клиента; результаты предыдущего аудита; проводимый аудит — первоначальный или повторный; взаимоотношения с дочерними и зависимыми фирмами; нетрадиционные операции; профессионализм учетного персонала; сальдо счетов и величину сумм по статьям отчетности; количество и состав операций клиента и т.д.

Риск контроля представляет собой оценку аудитором эффективности системы внутрихозяйственного контроля клиента в отношении ее способности предотвращать или обнаруживать ошибки.

Аудитор стремится установить эту оценку на уровне ниже максимума (100%), рассматривая это как часть плана аудита. Допустим,

аудитор заключает, что система внутрихозяйственного контроля абсолютно неэффективна для предотвращения или обнаружения ошибок. В этом случае аудитор определит риск контроля в 100%. Чем эффективнее система внутрихозяйственного контроля, тем ниже уровень риска контроля.

Как и при внутрихозяйственном риске, риск контроля обратно пропорционален риску необнаружения, тогда как между риском контроля и количеством подлежащих сбору свидетельств существует прямая зависимость.

Прежде чем установить уровень риска контроля ниже максимального уровня, т.е. менее 100%, аудиторы должны выполнить следующие действия: ознакомиться с системой внутрихозяйственного контроля клиента; на основе этого оценить, насколько хорошо она работает; протестировать контрольные моменты, структура которых образует систему внутрихозяйственного контроля.

Первое действие относится к любому аудитору, а второе и третье — обязательны для аудитора в тех случаях, когда он устанавливает риск контроля ниже максимального уровня.

Однако если аудитор решает не оценивать риск контроля ниже максимального уровня, то он должен установить риск контроля на уровне 100% независимо от фактической эффективности системы контроля, определяющей уровень риска. При этом аудитор, используя модель аудиторского риска, должен учитывать достаточно низкий уровень риска необнаружения (подразумевая высокий уровень внутрихозяйственного риска).

Риск необнаружения — это риск, который аудитор готов взять на себя в той степени, в какой он рискует не обнаружить существенных ошибок в финансовой отчетности при помощи аудиторских процедур, предполагая, что в системе внутрихозяйственного контроля их не смогли обнаружить и исправить. Риск необнаружения исчисляется по трем остальным рискам, входящим в модель аудиторского риска. Риск необнаружения определяет количество свидетельств, которые аудитор планирует собрать. При низком уровне риска необнаружения аудитор не соглашается брать на себя большой риск невыявления ошибок из-за недостатка свидетельств, поэтому в данном случае необходимо получить большее число свидетельств. Когда аудитор готов взять на себя большой риск, свидетельств требуется меньше.

2.14. СУЩЕСТВЕННОСТЬ В АУДИТЕ

Целью аудита финансовой отчетности является предоставление аудитору возможности выразить мнение относительно того, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с установленными основами финансовой отчетности.

Существенность (применительно к установлению достоверной бухгалтерской отчетности) — это вероятность того, что применяемые аудиторские и иные, в том числе юридические, экспертные и т.п., процедуры позволяют определить наличие ошибок в отчетности экономического субъекта и оценить их влияние на принятие соответствующих решений ее пользователями.

Под **уровнем существенности** понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности не сможет делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

При нахождении абсолютного значения уровня существенности аудитор должен принимать за основу наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчетности экономического субъекта, подлежащего аудиту, называемые базовыми показателями бухгалтерской отчетности.

Аудиторские организации обязаны установить систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, которые должны быть оформлены документально и применяться на постоянной основе. Для аудиторских фирм такой документ должен быть утвержден решением исполнительного органа аудиторской фирмы.

Основанием для изменения аудиторской организацией системы базовых показателей и порядка нахождения уровня существенности могут служить: изменения законодательства в области бухгалтерского учета и налогообложения, затрагивающие порядок определения статей баланса или базовых показателей бухгалтерской отчетности; изменения законодательства в области аудита, устанавливающие требования к методам определения уровня существенности; изменение специализации аудиторской организации; значительное изменение состава экономических субъектов, подлежащих аудиту; смена руководства аудиторской организации.

Аудиторские организации обязаны вычислять уровень существенности, беря определенную долю от каких-либо базовых показателей: числовых значений счетов бухгалтерского учета, статей баланса или показателей бухгалтерской отчетности. При этом могут использоваться как базовые показатели текущего года, так и усредненные показатели текущего года и предшествующих лет, а также любые расчетные процедуры, которые могут быть формализованы. Допускаются единый показатель уровня существенности для конкретной проверки или набор разных значений уровня существенности, каждый из которых должен быть предназначен для оценки определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей отчетности.

Значение уровня существенности для конкретной аудиторской проверки должно быть определено по завершении этапа ее планирования. Полученное значение уровня существенности должно быть обязательно зафиксировано в общем плане аудита.

Аудитор в случае обстоятельств, которые станут известны ему по ходу проверки, имеет право изменить значение уровня существенности. При этом факт изменения уровня существенности, новое его значение, расчеты и развернутая аргументация аудитора должны быть обязательно зафиксированы в рабочих документах аудиторской проверки.

Существует два основных метода оценки уровня существенности и аудиторского риска: оценочный и расчетный.

Оценочный метод заключается в том, что аудиторы, исходя из собственного опыта и знания клиента, определяют уровень существенности и аудиторский риск на основании отчетности в целом или отдельных групп операций как высокий, средний и низкий.

Расчетный метод предполагает количественный расчет величины уровня существенности и аудиторского риска.

Аудитор должен иметь в виду, что отдельные, отмеченные им искажения сами по себе могут не иметь существенного характера, а искажения, взятые в совокупности, а также отмеченные искажения вместе с предполагаемыми (в результате распространения отмеченных в ходе выборочной проверки ошибок на всю совокупность данных) могут иметь существенный характер. Возможны несколько случаев.

1. Аудитор вправе сделать вывод о том, что отчетность проверяемого экономического субъекта является достоверной во всех существенных отношениях, если одновременно отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая намного меньше уровня существенности; качественные расхождения отмеченных отклонений порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта от требований соответствующих нормативных документов по профессиональному суждению аудитора являются несущественными.

2. Аудитор обязан сделать вывод о том, что отчетность проверяемого экономического субъекта в существенных отношениях не может быть признана достоверной, если выполняется хотя бы одно из двух условий: отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая намного больше уровня существенности; отмеченные отклонения порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта от требований соответствующих нормативных документов по профессиональному суждению аудитора имеют существенный характер.

3. Используя профессиональное суждение, аудитор обязан взять на себя ответственность и принять решение о том, сделать или нет в данной ситуации вывод о существенных нарушениях в проверяемой бухгалтерской отчетности либо сделать вывод о необходимости включения соответствующих оговорок в аудиторское заключение, если выполняется одно из следующих условий: отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской отчетности больше либо меньше, но в целом близки по величине значению уровня существенности; имеются расхождения порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта с требованиями соответствующих нормативных документов, но расхождения однозначно не могут быть признаны существенными.

Если отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской отчетности имеют существенный характер, несогласие руководства проверяемого предприятия с внесением исправлений может служить для аудитора основанием для подготовки по итогам проверки аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

2.15. СОБЫТИЯ, ПРОИЗОШЕДШИЕ ПОСЛЕ ЛАТЫ СОСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ

Рекомендации в отношении обязанностей аудитора, связанных с последующими событиями, устанавливает международный стандарт аудиторской деятельности № 560 «Последующие события», на основе которого разработано правило (стандарт) аудиторской деятельности № **10 «События после отчетной даты».**

Термин **«последующие события»** используется как для обозначения событий, происходящих с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, так и фактов, обнаруженных после даты подписания аудиторского заключения.

Аудиторское заключение должно иметь дату подписания, после которой в заключение не может быть внесено ни одного изменения, не оговоренного с экономическим субъектом. До этой даты должны быть завершены исследование и сбор аудиторских доказательств о событиях, предшествующих дате подписания заключения.

Аудиторская организация обязана подписать аудиторское заключение не ранее даты подготовки бухгалтерской отчетности экономического субъекта, т.е. даты окончания работ по составлению этой отчетности. Аудитор должен быть уверен, подписывая аудиторское заключение, в том, что все существенные обстоятельства и события, которые подлежат отражению в бухгалтерской отчетности, вплоть до даты подписания аудиторского заключения, должным образом определены, оценены и проверены.

Аудиторской организации необходимо оценить:

• допущение непрерывности деятельности экономического субъекта, т.е. его возможность продолжать свою деятельность в обозримом будущем (не менее 12 месяцев, следующих за отчетным периодом) и исполнять свои обязательства после даты составления бухгалтерской отчетности;

• неопределенные обязательства экономического субъекта, т.е. потенциальные будущие обязательства на неточно известную сумму, являющиеся результатом предшествующей деятельности и существенно изменяющие его финансовое положение по сравнению с тем, которое отражено в подтверждаемой бухгалтерской отчетности.

К числу неопределенных обязательств относятся: незаконченный судебный процесс, связанный с возможностью существенных расходов экономического субъекта; разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты налогов; гарантии качества продукции; гарантии по обязательствам третьей стороны.

Неопределенные обязательства должны быть отражены в итоговой части аудиторского заключения и в письменной информации (отчете) аудитора руководству экономического субъекта по итогам аудита в той степени, в которой позволяют знания о них, и с учетом мнения юристов относительно возможного исхода дела.

Для оценки существенных событий и неопределенных обязательств экономического субъекта аудиторской организации необходимо выполнить ряд процедур: опросить руководство экономического субъекта; изучить информацию о претензиях налоговых органов; проанализировать характер юридических услуг, оказываемых экономическому субъекту; получить сведения от юриста, представляющего интересы экономического субъекта, о ходе судебных процессов и других конфликтов с третьими сторонами (а также при необходимости от независимых юристов); другие процедуры исходя из обстоятельств.

Аудиторская организация для принятия более обоснованного решения может затребовать от экономического субъекта: письменные отчеты руководства экономического субъекта; учетные и другие документы; протоколы собраний акционеров и заседаний совета директоров; материалы работы внутренних аудиторов; данные оперативного управленческого учета; прогноз поступления денежных средств.

Аудиторская организация несет ответственность за выражение своего мнения в аудиторском заключении о событиях, произошедших после отчетной даты (на которую составлена бухгалтерская отчетность), но до даты подписания аудиторского заключения.

Аудиторская организация не несет ответственности за события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения о бух-

галтерской отчетности, она не обязана проводить каких-либо специальных исследований и работ для выявления и анализа таких событий по завершении аудита. Ответственность за информирование аудиторской организации о таких событиях несет руководство экономического субъекта.

Если аудиторам стало известно о событиях, произошедших после даты подписания аудиторского заключения, но до даты представления бухгалтерской отчетности пользователям, им следует обсудить возникшие проблемы с руководством экономического субъекта и в случае, если такие события оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность, потребовать внесения соответствующих изменений в данную отчетность.

Под датой представления бухгалтерской отчетности пользователям понимается наиболее ранняя из следующих четырех возможных дат:

- дата передачи бухгалтерской отчетности учредителям, участникам юридического лица в соответствии с учредительными документами;
- дата передачи бухгалтерской отчетности территориальным органам статистики по месту регистрации экономического субъекта;
- дата передачи бухгалтерской отчетности в другие адреса в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- дата опубликования бухгалтерской отчетности.

Датой представления бухгалтерской отчетности для экономического субъекта считается день фактической передачи ее по принадлежности или дата отправления, обозначенная на штемпеле почтовой организации. Дата представления бухгалтерской отчетности пользователям не может состояться ранее даты подготовки бухгалтерской отчетности.

Если руководство экономического субъекта сочтет необходимым внести поправки в бухгалтерскую отчетность после даты составления бухгалтерской отчетности, аудиторской организации следует убедиться в правильности таких поправок после подготовки руководством экономического субъекта исправленной бухгалтерской отчетности. В этом случае аудиторской организации надлежит продолжить проверку и подготовить новое аудиторское заключение, в котором должна содержаться ссылка на ранее подготовленное аудиторское заключение.

Если руководство не сочтет нужным внести поправки, требуемые аудиторской организацией и носящие существенный характер, аудиторская организация должна письменно уведомить экономический субъект о данном факте; перенести на руководство экономического субъекта всю ответственность за последствия такого решения.

Если аудиторам стало известно о событиях, произошедших за период после даты подписания аудиторского заключения и после даты представления бухгалтерской отчетности пользователям, им следует обсудить возникшие проблемы с руководством экономического субъекта. Если руководство не предпримет мер по исправлению ошибок и неточностей или отражению всех существенных обстоятельств, обнаруженных после даты представления бухгалтерской отчетности, аудиторская организация должна письменно уведомить экономический субъект о данном факте; перенести на руководство экономического субъекта всю ответственность за последствия решения о том, чтобы не вносить изменения; рассмотреть вопрос об информировании пользователей бухгалтерской отчетности о данных обстоятельствах.

Все действия аудиторской организации в отношении событий и фактов, произошедших после составления бухгалтерской отчетности и (или) после даты представления бухгалтерской отчетности, и все решения аудиторской организации по таким событиям и фактам должны быть обязательно отражены в рабочей документации аудитора.

2.16. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

Рекомендации в отношении количества и качества аудиторских доказательств, «оторые необходимо получить при аудите финансовой отчетности, а также в отношении процедур, выполняемых с целью получения аудиторских доказательств предоставляет международный стандарт аудиторской деятельности **№ 500 «Аудиторские доказательства»,** на основе которого разработано правило (стандарт) аудиторской деятельности **№ 5 «Аудиторские доказательства»**, а также **МСА № 501 «Аудиторские доказательства — дополнительное рассмотрение статей»,** послужившие основой для разработки правила (стандарта) аудиторской деятельности **№ 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных ситуациях».**

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу.

Аудиторские доказательства — это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

Тесты средств внутреннего контроля означают проверки, прово¬ димые с целью получения аудиторских доказательств в отношении над¬ лежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Процедуры проверки по существу проводятся с целью получения аудиторских доказательств су¬ щественных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Ука¬ занные процедуры проверки проводятся в следующих формах: детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета; аналитические процедуры.

Понятия достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результа¬ те тестов средств внутреннего контроля и проведения аудиторских про¬ цедур. Достаточность представляет собой количественную меру ауди¬ торских доказательств. Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с кон¬ кретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетно- сти и ее достоверность. Обычно аудитор считает необходимым полагать- ся на аудиторские доказательства, которые лишь предоставляют доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего харак- тера, и зачастую собирает аудиторские доказательства из различных источников или из документов различного содержания с тем, чтобы подтвердить одну и ту же хозяйственную операцию или группу одно- типных хозяйственных операций.

При формировании аудиторского мнения аудитор обычно не проверяет все хозяйственные операции аудируемого лица, поскольку выводы относительно правильности отражения остатка средств на сче¬ тах бухгалтерского учета, группы однотипных хозяйственных опера¬ ций или средств внутреннего контроля могут основываться на сужде- ниях или процедурах, проведенных выборочным способом.

На суждение аудитора о том, что является достаточным надле- жащим аудиторским доказательством, влияют следующие факторы: аудиторская оценка характера и величины аудиторского риска как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности, так и на уровне ос- татка средств на счетах бухгалтерского учета или однотипных хозяй¬ ственных операций; характер систем бухгалтерского учета и внутрен- него контроля, а также оценка риска применения средств внутреннего контроля; существенность проверяемой статьи финансовой (бухгалтер¬ ской) отчетности; опыт, приобретенный во время проведения предше- ствующих аудиторских проверок; результаты аудиторских процедур, включая возможное обнаружение мошенничества или ошибок; источ- ник и достоверность информации.

К объектам оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, относительно которых аудитор собирает аудиторские доказательства, относятся: организация — устройство систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, обеспечивающее предотвращение и (или) обнаружение, а также исправление существенных искажений; функционирование — эффективность действия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение соответствующего периода времени.

Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности — сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме утверждения, отраженные в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Данные предпосылки включают в себя следующие элементы:

- существование — наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- права и обязанности — принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- возникновение — относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода;
- полнота»— отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо не раскрытых статей учета;
- стоимостная оценка — отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности балансовой стоимости актива или обязательства;
- точное измерение — точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;
- представление и раскрытие — объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторские доказательства, как правило, собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, например, в отношении существования товарно-материальных запасов, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки, например, стоимостной °Ценки. Характер, временные рамки и объем процедур проверки по суще-ствУ зависят от проверяемой предпосылки. В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке, например, при проверке погашения дебиторской задолженности он мо-

жет выявить аудиторские доказательства как относительно ее существования, так и относительно ее величины (стоимостной оценки).

Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника (внутреннего или внешнего), а также от формы их предоставления (визуальной, документальной или устной). При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующего:

- аудиторские доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;
- аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;
- аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные от аудируемого лица;
- аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме.

Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу. В подобных случаях аудитор может обеспечить более высокую степень уверенности по сравнению с той, которая была бы получена в результате рассмотрения аудиторских доказательств по отдельности. И напротив, если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам, полученным из другого, аудитор должен определить, какие дополнительные процедуры необходимо провести для выяснения причин такого несоответствия.

Аудитор должен сопоставлять расходы, связанные с получением аудиторских доказательств, и полезность получаемой при этом информации. Однако сложность работы и расходы не являются достаточным основанием для отказа от выполнения необходимой процедуры.

При наличии серьезных сомнений относительно достоверности отражения хозяйственных операций в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор должен попытаться получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для устранения такого сомнения. В случае невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудитор должен выразить свое мнение с соответствующей оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур проверки по существу: инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица) и аналитические процедуры. Длительность выполнения указанных процедур зависит, в частности, от срока, отведенного на получение аудиторских доказательств.

Инспектирование представляет собой проверку записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования записей и документов аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки.

Документальные аудиторские доказательства, характеризующиеся различными степенями надежности, включают в себя: доказательства, созданные третьими лицами и находящиеся у них (внешняя информация); созданные третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица (внешняя и внутренняя информация); созданные аудируемым лицом и находящиеся у него (внутренняя информация).

Наблюдение представляет собой отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, осуществляемым сотрудниками аудируемого лица, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита).

Запрос представляет собой поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. Запрос по форме может быть как официальным письменным запросом, адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица.

Подтверждение представляет собой ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, аудитор обычно запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов).

Пересчет представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов.

Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных или неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, выявление причин таких ошибок и искажений.

Наиболее ценными признаны для аудиторской организации внешние доказательства, затем по степени ценности и достоверности — смешанные доказательства и внутренние доказательства. Наиболее ценными аудиторскими доказательствами считаются доказательства, полученные аудитором непосредственно в результате исследования хозяйственных операций.

Если аудиторской организации экономическим субъектом не представлены существующие документы в полном объеме, и она не в состоянии собрать достаточные аудиторские доказательства по какому-либо счету или операции, аудиторская организация обязана отразить это в отчете и может рассмотреть вопрос о подготовке аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

2.17. АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ

Требования в отношении применения аналитических процедур в ходе аудита отражены в международном стандарте **№ 520 «Аналитические процедуры»,** на основе которого разработано правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аналитические процедуры» (который намечается заменить федеральным стандартом аудиторской деятельности **№ 20 «Аналитические процедуры»).**

Аналитические процедуры представляют собой один из способов получения аудиторских доказательств и один из видов аудиторских процедур, состоящих в выявлении, анализе и оценке соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности проверяемого экономического субъекта. Их применение основано на существовании явной причинно-следственной связи между анализируемыми показателями.

Значение аналитических процедур косвенно выражается и в том, что обычно они обходятся дешевле, чем более детализированные процедуры, ориентированные на первичные документы и на регистры синтетического и аналитического учета.

Аналитические процедуры могут оказаться весьма эффективными при проведении проверок по специальным аудиторским заданиям, например, полученным от правоохранительных органов или от владельцев предприятия. Одним из видов таких специальных аудиторских заданий может быть аудит искажений. Информация, полученная в ходе аудиторской проверки, может служить одним из источников доказательств при дальнейшем расследовании и судебном разбирательстве.

Применение аналитических процедур основано на существовании явной причинно-следственной связи между анализируемыми показателями.

Основной целью применения аналитических процедур является выявление наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального риска и требующих особого внимания аудитора. Целями аналитических процедур также являются: изучение деятельности экономического субъекта; оценка его финансового положения и перспектив непрерывности его деятельности; выявление фактов искажения бухгалтерской отчетности; сокращение числа детальных аудиторских процедур; обеспечение тестирования.

Аналитические процедуры могут выполняться на протяжении всего процесса аудита. Их применение позволяет повысить качество аудита и сократить время на его проведение.

На этапе планирования аудита выполнение аналитических процедур способствует пониманию деятельности проверяемого экономического субъекта, выявлению областей потенциальных рисков и более точному определению степени аудиторского риска. При формировании общего плана и программы аудита применение аналитических процедур способствует сокращению количества и объема других аудиторских процедур.

На этапе непосредственного проведения аудиторской проверки аудитор может выполнять аналитические процедуры в сочетании с другими аудиторскими процедурами при исследовании необычных отклонений показателей бухгалтерской отчетности.

На этапе завершения аудита аналитические процедуры играют роль окончательной проверки наличия в отчетности существенных искажений или других финансовых проблем. В результате они могут выявить области проверки, требующие дополнительных аудиторских процедур.

К **основным методам аналитических процедур** можно отнести: числовые процентные сравнения; коэффициентный анализ; анализ, основанный на статистических методах; корреляционный анализ и др. Применяя данные методы, аудитор проводит сравнение фактических показателей с плановыми (сметными), сравнение показателей отчетного периода с показателями предыдущих периодов, сравнение фактических финансовых показателей с определенными аудитором прогнозными показателями, вычисление коэффициентов финансового состояния организации и анализ их динамики, сравнение показателей проверяемого субъекта со среднеотраслевыми данными, сравнение данных о клиенте с ожидаемыми результатами при помощи нефинансовых данных.

При этом аудитор должен оценить методику сравнения фактических показателей отчетности экономического субъекта с плановыми (сметными), убедиться, что клиент не изменил бухгалтерские показатели

отчетного периода в соответствии с плановыми показателями. Анал»т тические процедуры этого типа широко практикуются при аудите го! сударственных предприятий. Здесь необходимо учитывать два момен-1 та: насколько можно доверять прогнозам клиента (для этого аудитор беседует о процедурах составления прогнозов с персоналом клиента] и какова вероятность того, что текущая финансовая информация была изменена персоналом клиента в соответствии с прогнозными расчета! ми (для сведения этой вероятности к минимуму аудитор оценивает риа[контроля и проводит детальное тестирование фактических данных).

При сравнении фактических показателей отчетности с прогноз ными, определяемыми самостоятельно, аудитор строит свои предполо жения на основании сложившихся тенденций. Он строит предполагаемый баланс для сопоставления его с фактическим; суть этой процедуры со стоит в том, что аудитор сравнивает сальдо счета с другими остатками или счетом прибылей и убытков либо строит свои предположения на основе сложившихся тенденций.

Достаточно эффективным является расчет разного рода коэффи циентов и процентных отношений на базе отчетных данных и норма тивных показателей. Выбор коэффициентов, методов их расчета и пе риодов времени расчета производится на основании нормативных документов, внутрифирменных инструкций или профессионального суждения самого аудитора. Распространенными методами выявления областей потенциальных рисков являются: вычисление и анализ относи тельных показателей текущего периода (например, показателей, харак теризующих ликвидность баланса); сопоставление и анализ изменения относительных показателей, рассчитанных для того же экономического субъекта в разные периоды; сопоставление изменений нескольких ви дов относительных показателей. На основе их анализа аудитор делает важные выводы о жизнеспособности клиента.

Сравнивая фактические показатели бухгалтерской отчетности экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит, со среднеотраслевыми показателями, аудитор может точнее анализиро вать деятельность экономического субъекта. Однако отраслевые да»н ные представляют собой средние значения и могут быть несопостав*т мы с показателями данного субъекта. Аудитор должен учитывать и то что экономические субъекты могут использовать различную учетную политику, что также влияет на сопоставимость показателей. В некото рых случаях целесообразно произвести сравнение с показателями пре приятия-аналога.

В случае использования аудитором метода сравнения данны бухгалтерской отчетности субъекта с небухгалтерскими данными (ко

личество реализованной продукции, отработанные часы и т.д.) аудитор должен убедиться в точности небухгалтерских данных.

Наиболее распространенными методами выявления областей потенциальных рисков являются: простое сравнение статей бухгалтерского баланса и анализ их резких изменений; анализ изменений статей в сравнении с изменениями других статей. В этом случае область потенциального риска выявляется тогда, когда изменение одного показателя по экономической природе не соответствует изменению другого показателя. При этом аудитор должен убедиться в идентичности применяемой экономическим субъектом методики ведения бухгалтерского учета в сравниваемых периодах.

На этапе выполнения аналитических процедур аудитор может использовать различные методы: простое сравнение; выявление тенденций изменения какого-либо показателя в отчетном периоде и их распространение на будущие (прошедшие) периоды; выявление количественных взаимосвязей между какими-либо показателями с целью исчисления их значений в будущие (прошедшие) периоды. Выбор метода зависит от профессионального суждения аудитора.

Основными факторами, влияющими на надежность аналитических процедур, являются: степень существенности рассматриваемых остатков по счетам (при существенных остатках по счету аудитору следует наряду с аналитическими процедурами применить также другие аудиторские процедуры); результаты других аналитических процедур, направленные на тот же объект проверки; величины отклонений показателей, используемых при выполнении аналитических процедур; использование небухгалтерских данных при выполнении аналитических процедур.

В случае, если аудитор устанавливает необычные отклонения, которые не подтверждаются доказательствами, полученными из других источников, он должен тщательно исследовать их, чтобы убедиться в объективности и надежности проведенных аналитических процедур. Анализируя величину необычных отклонений, аудитор использует критериальные значения, основанные на нормативных документах, внутрифирменных инструкциях по определению уровня существенности или на собственном профессиональном суждении. Если эти отклонения превышают уровень, который аудитор считает приемлемым, то Должна быть исследована величина расхождения. В том случае, если эту величину трудно выразить в абсолютных значениях, аудитор использует величины, выраженные в процентах.

Результаты анализа необычных отклонений, а также результаты планирования и выполнения аналитических процедур аудитор должен отразить в рабочей документации по проведению проверки.

2.18. АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА

Рекомендации по использованию процедур аудиторской выборки, а также других средств отбора статей для проверки с целью сбора аудиторских доказательств предоставляет международный стандарт аудиторской деятельности **№ 530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования»,** на основе которого разработано правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудиторская выборка» (намечается заменить правилом (стандартом) **№ 16 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования».**

Термщ! «аудиторская выборка» применяется как в широком, так и в узком смысле. **Аудиторская выборка в широком смысле** означает способ проведения аудиторской проверки, при котором аудитор изучает бухгалтерскую документацию экономического субъекта не сплошным порядком, а выборочно, следуя требованиям соответствующего правила (стандарта) аудиторской деятельности. В **узком смысле под аудиторской выборкой** подразумевают перечень элементов проверяемой совокупности, отобранных определенным образом для того, чтобы на основе их изучения сделать вывод обо всей проверяемой совокупности.

В аудите термин **«проверяемая совокупность»** аналогичен термину **«генеральная совокупность»** и представляет собой набор всех элементов, подлежащих аудиту. В свою очередь совокупность элементов, в отношении которых будут проводиться аудиторские процедуры, представляет собой аудиторскую выборку в узком смысле.

Успешное проведение выборочного исследования во многом зависит от правильного выбора случайных элементов совокупности. Для этого на практике используют датчики случайных чисел, предусмотренные программным обеспечением всех современных компьютеров. Целесообразно проводить выборочные расчеты в среде электронных таблиц (Excel, Works, Supercalk, QuattroPro и др.). Допустимо также использование таблиц случайных чисел.

Аудиторская выборка должна быть репрезентативной, иными словами, представительной. **Представительность аудиторской выборки** — это свойство, которое дает аудитору возможность сделать на ее основании правильные выводы о свойствах всей проверяемой совокупности. Аудиторская выборка, на основании которой аудитор не может сделать такие выводы, называется **непредставительной (нерепрезентативной).**

Аудиторская выборка проводится в целях применения процедур в отношении менее чем 100% объектов проверяемой совокупности для сбора аудиторских доказательств, позволяющих составить мнение обо всей проверяемой совокупности. Вне зависимости от того, каким мето'

дом построена выборка, она должна представлять надежную возможность для сбора аудиторских доказательств.

Выборка должна быть репрезентативной, т.е. представительной. Это требование предполагает, что все элементы изучаемой совокупности должны иметь равную вероятность быть отобранными в выборку. Для обеспечения репрезентативности аудиторская организация должна использовать один из методов:

1) **случайный отбор** — может проводиться по таблице случайных чисел;

2) **систематический отбор** — предполагает, что элементы отбираются через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа; интервал строится либо на определенном числе элементов совокупности, либо на стоимостной их оценке;

3) **комбинированный отбор** — представляет комбинацию различных методов случайного и систематического отбора.

Аудиторская организация имеет право прибегать к нерепрезентативной выборке только тогда, когда профессиональное суждение аудитора по итогам проведения выборки не должно касаться всей совокупности в целом. Эта выборка может использоваться, когда аудитор проверяет отдельно группу операций либо при проверке класса операций, по которым установлены возможные ошибки.

Аудиторская организация может проверить верность отражения в бухгалтерском учете сальдо и операций по счетам или проверить средства системы контроля сплошным образом, если число элементов проверяемой совокупности настолько мало, что применение статистических методов не является правомерным, либо если применение аудиторской выборки является менее эффективным, чем проведение сплошной проверки.

В первую очередь аудитор должен определить целесообразность осуществления аудиторской выборки из конкретной совокупности документов или объектов. При выработке порядка проведения проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности аудиторская организация должна определить цели проверки и аудиторские процедуры, позволяющие достичь эти цели. Затем аудитор должен определить возможные ошибки, оценить необходимые ему доказательства, которые требуется собрать, и на основе этого установить совокупность рассматриваемых данных.

Аудиторская организация должна определить изучаемую совокупность таким образом, чтобы она соответствовала целям аудита. Совокупность должна состоять из набора единиц, которые могут быть идентифицированы определенным образом. При проведении выборки [a]Удиторская организация может разбить всю изучаемую совокупность на отдельные группы («подсовокупности»), элементы каждой из кото-

рых имеют сходные характеристики. Критерии разбиения совокупности должны быть такими, чтобы для любого элемента можно было четко указать, к какой подсовокупности он принадлежит. Данная процедура, называемая стратификацией, позволяет снизить разброс (вариацию) данных, что облегчит работу аудиторской организации.

При определении объема (размера) выборки аудиторская организация должна установить риск выборки, допустимую и ожидаемую ошибки.

Риск выборки заключается в том, что мнение аудитора по определенному вопросу, составленное на основе выборочных данных, может отличаться от мнения по тому же самому вопросу, составленному на основании изучения всей совокупности. Риск выборки имеет место как при тестировании средств системы контроля, так и при проведении детальной проверки верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. В аудиторской практике различают риски первого и второго рода для тестов системы контроля и проверки верности оборотов и сальдо по счетам.

При тестировании средств контроля различают следующие риски выборки:

риск первого рода — риск отклонить верную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует о ненадежности системы контроля в то время как в действительности система надежна;

риск второго рода — риск принять неверную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует о надежности системы, в то время как система контроля не обладает необходимой надежностью.

При проведении детальной проверки верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам различают следующие риски выборки:

риск первого рода — риск отклонить верную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует, что проверяемая совокупность содержит существенную ошибку, в то время как совокупность свободна от такой ошибки;

риск второго рода — риск принять неверную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует, что проверяемая совокупность содержит существенной ошибки, в то время как совокупность содержит существенную ошибку.

Риск отклонения верной гипотезы требует проведения дополнительной работы со стороны аудиторской организации или экономического субъекта, в учете которого в результате проведенной выборки была обнаружена ошибка. Риск принятия неверной гипотезы ставит под сомнение сами результаты работы аудиторской организации.

Размер выборки определяется величиной ошибки, которую аудитор считает допустимой. Чем ниже ее величина, тем больше необ¬ ходимый размер выборки.

Допустимая ошибка определяется на стадии планирования ауди¬ та в соответствии с выбранным аудитором уровнем существенности. Чем меньше размер допустимой ошибки, тем больше должен быть объем аудиторской выборки.

При **тестировании средств системы контроля** допустимой ошиб¬ кой является максимальная степень отклонения от установленных эко¬ номическим субъектом процедур контроля, которую аудиторская орга¬ низация определила на стадии планирования.

При **проверке верности оборотов и сальдо по счетам** допусти¬ мой ошибкой является максимальная ошибка в сальдо или в опреде¬ ленном классе проводок, которую аудиторская организация согласна допустить, чтобы совокупное влияние таких ошибок на весь процесс аудита позволило ей утверждать с достаточной степенью достоверно¬ сти, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных ошибок.

Если аудитор полагает, что в проверяемой совокупности содер¬ жится ошибка, ему необходима большая по объему выборка, чтобы про¬ верить, что общая величина таких ошибок в совокупности не превысит размер допустимой ошибки. Малый размер выборки используется, если аудитор предполагает, что совокупность свободна от ошибок.

Аудиторская организация обязана для любой выборки:

- анализировать каждую ошибку, попавшую в выборку;
- экстраполировать полученные при выборке результаты на всю проверяемую совокупность;
- оценить риски выборки.

При анализе ошибок, попавших в выборку, аудиторская органи¬ зация должна в первую очередь установить характер ошибок, попав¬ ших в выборку.

Формируя выборку, следует описать, для достижения каких конк¬ ретных целей она проводится, и оценить ошибки, найденные в выборке, применительно к этим целям. Если поставленные цели проверки не были Достигнуты с помощью выборочного исследования, то аудиторская орга¬ низация может провести альтернативные аудиторские процедуры.

Аудиторская организация может оценить качественный аспект ошибок, т.е. их сущность и причину, их вызвавшую, а также установить их влияние на другие участки аудита. Анализируя найденные ошибки, [а]Удиторская организация может прийти к выводу, что они носят общие Черты, связанные с типом операций, производственными единицами [и] подразделениями, для которых найдены ошибки, временем возник-

новения ошибок и т.п. В этом случае аудиторская организация может разбить проверяемую совокупность на подсовокупности по соответствующим признакам и проверять каждую из них раздельно, что позволит ей достичь более точных результатов.

Аудитор должен убедиться, что ошибка в проверяемой совокупности не превышает допустимую величину. Для этого аудитор сравнивает ошибку совокупности, полученную посредством распространения, с допустимой ошибкой. Если первая ошибка оказалась больше допустимой, аудиторская организация должна повторно оценить риски выборки, и если она сочтет их неприемлемыми, то ей следует расширить круг аудиторских процедур или применять аудиторские процедуры, альтернативные уже проведенным.

Аудиторская организация должна обязательно отражать в рабочей документации аудитора все стадии проведения аудиторской выборки и анализ ее результатов.

2.19. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ЭКСПЕРТА

Экспертом признается не состоящий в штате данной аудиторской организации специалист, имеющий достаточные знания и (или) опыт в определенной области, отличной от бухгалтерского учета и аудита, и дающий заключение по вопросу, относящемуся к этой области.

В качестве эксперта аудиторская организация может использовать работу как специализированной организации, являющейся юридическим лицом, так и физических лиц: оценщика, инженера, геолога, актуария или другого эксперта.

Эксперт, работу которого аудиторская организация использует при проведении аудита, должен быть объективным и иметь соответствующую квалификацию, как правило, подтвержденную надлежащими документами; опыт и репутацию в области, заключение в которой предполагает получить аудиторская организация, как правило, подтвержденную отзывами, рекомендациями, публикациями, справками и т.п.

При определении необходимости привлечения эксперта аудитору рекомендовано учитывать: существенность рассматриваемой статьи финансовой отчетности; риск искажений, определяемый исходя из характера и сложности рассматриваемого вопроса; количество и качество прочих имеющихся аудиторских доказательств. Оценивая работу эксперта, аудитор должен рассмотреть использованные им первичные данные, допущения и методы, результаты работы эксперта в свете общего представления аудитора о бизнесе клиента.

Аудиторская организация, как правило, не должна использовать работу эксперта, если: эксперт — физическое лицо является основным

или преобладающим учредителем (участником) или руководителем экономического субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, либо состоящим с указанными лицами в близком родстве или свойстве, либо иным должностным лицом или штатным сотрудником экономического субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит; эксперт — юридическое лицо является основным или преобладающим учредителем (участником), кредитором, страховщиком экономического субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, либо экономический субъект, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, является основным или преобладающим учредителем (участником) эксперта — юридического лица.

Помимо общепринятых условий договор оказания услуг эксперта должен предусматривать: цели и объем работы эксперта; описание конкретных вопросов, в отношении которых аудиторская организация ожидает получить заключение эксперта; описание взаимоотношений эксперта с экономическим субъектом, если таковые потребуются; конфиденциальность информации экономического субъекта; сведения о предположениях и методах, которые эксперт намеревается использовать в своей работе, и об их соответствии тем предположениям и методам, которые использовались в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды аудиторская организация использовала работу эксперта); форму и содержание заключения эксперта.

Эксперт обязан представлять результаты своей работы в виде заключения (отчета, расчета и т.п.) в письменной форме. Заключение эксперта должно быть достаточно полным и подробным с тем, чтобы опытный аудитор или другой эксперт, ознакомившись с ним, мог получить представление о проведенной экспертом работе. В частности, в заключении эксперта должны быть отражены: объем проведенной работы и предел ответственности эксперта; применявшиеся методы работы; принятые экспертом предположения при проведении работы; любые неразрешенные существенные сомнения, связанные с проведенной работой; результаты проведенной работы.

Заключение эксперта должно состоять, как правило, из трех частей: **вводной; исследовательской; выводов.**

Аудиторское заключение обычно не должно содержать указаний на использование аудиторской организацией работы эксперта и на заключение эксперта. Если результаты работы эксперта не предоставляют достаточных аудиторских доказательств или противоречат другим аудиторским доказательствам, аудитор должен разрешить эту проблему. Для этого аудитор вправе провести беседы с представителями

субъекта и экспертом и выполнить дополнительные процедуры, в том числе привлечь другого эксперта или модифицировать аудиторское заключение.

Примерный перечень работ, для выполнения которых аудиторской организации может потребоваться работа эксперта: оценка отдельных видов имущества (земля, здания, машины и оборудование, произведения искусства, драгоценные камни и др.); определение количества и (или) состояния имущества (запасы полезных ископаемых в месторождениях, срок службы машин и оборудования и др.); производство расчетов специальными приемами и способами (актуарные оценки и др.); измерение объемов выполненных работ и работ, подлежащих выполнению по неисполненным договорам, для целей признания реализации (строительных, геолого-разведочных, проектных и др.); юридическая оценка и интерпретация договоров, учредительных документов, нормативных актов.

2.20. УЧЕТ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ВОПРОСОВ ПРИ АУДИТЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Широкое внедрение в практику промышленно-развитых стран экологического аудита обусловило принятие соответствующего Положения по международной аудиторской практике (ПМАП) № 1010 «Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности». Согласно этому Положению экологическими вопросами, влияющими на финансовую отчетность, являются введение экологических законов и положений; несоблюдение норм экологического законодательства и др. Оценка аудитором риска существенного искажения фактов в финансовой отчетности включает рассмотрение экологического законодательства и нормативных актов, которые могут относиться к субъекту, и предоставляет основу для принятия решения аудитором о необходимости уделить внимание экологическим вопросам при проведении аудита финансовой отчетности.

Одним из факторов, оказывающих влияние на финансовую отчетность, является несоблюдение норм экологического законодательства. Например, удаление выбросов и отходов или изменения в законодательстве, имеющие ретроактивную силу, могут потребовать начисления сумм для осуществления исправительных мер, выплаты компенсаций и оплаты юридических расходов.

Любое предприятие подвержено экологическому риску, если оно:

- в большой степени зависит от экологических законов и нормативных актов;
- владеет участками, зараженными предыдущими владельцами;

• осуществляет хозяйственную деятельность, которая может привести к заражению почв и подземных вод, наземных вод или возду¬ха; связана с использованием опасных веществ; связана с производством или обработкой опасных отходов; может иметь негативное воздействие на клиентов, сотрудников или людей, которые живут неподалеку от зданий компании.

К наиболее подверженным экологическим рискам отраслям отно¬сятся химическая, нефте- и газодобывающая, фармацевтическая, метал¬лургическая, горнодобывающая отрасли и коммунальное хозяйство.

Один из способов, который аудитор может использовать для по¬лучения представления о системе экологического контроля, предпола¬гает ознакомление с отчетом по экологической деятельности субъекта (экологическим паспортом), если таковой имеется. В таком отчете обыч¬но описывают экологическую политику и обязательства субъекта, а также основные средства экологического контроля. Аудитор должен проверить и оценить документацию, обосновывающую сумму эколо¬гического обязательства, резерва или условного события, и обсудить такую документацию с ответственными лицами, например, материалы по вопросу об очистке или восстановлении участка; документацию по полученным квотам на очистку или затратам на будущую очистку и вос¬становление участка: переписку с юридическим консультантом, каса¬ющуюся сумм иска или штрафов. Аудитор обязан рассмотреть адек¬ватность раскрытия информации о влиянии экологических вопросов на финансовую отчетность.

Принципиально новым подходом к раскрытию сущности эколо¬гического аудита должен стать комплексный подход, базирующийся на оценке соответствия деятельности аудируемого предприятия нормам, правилам, требованиям обеспечения как техногенной безопасности окружающей среды, так и экологической безопасности предприятия. При этом экологический аудит должен рассматриваться как инструмент засвидетельствования соответствия деятельности предприятия требо¬ваниям не только природоохранного законодательства, но и о безопас¬ности и защите населения и территорий от чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера.

Следует отметить, что ПМАП № 1010 не имеет российского ана¬лога, хотя в нашей стране вопросы экологического аудита так же акту¬альны, как и в любой другой. Рынок услуг по экологическому аудиту в России формируется стихийно и без должного правового регулиро¬вания и нормативно-методического обеспечения со стороны органов власти; отсутствуют не только правовая база экологического аудита, но и проработанные его научно-методологические основы; аудит огра-

ничен вопросами бухгалтерского учета и налогообложения. Необходимо, в первую очередь, разработать федеральный стандарт, регламентирующий порядок проведения экологического аудита.

2.21. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Аудиторское заключение — это официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В соответствии с правилом (стандартом) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности» предусматривается заключение из одной части, содержащее следующие элементы: название; адресат; сведения об аудиторе; сведения об аудируемом лице; вводную часть; описание объема аудита; мнение аудитора; дату аудиторского заключения; подпись аудитора. При этом под составлением заключения в одной части понимается лишь тот факт, что оно не делится на заключение для аудируемого лица и налоговых органов.

На аудиторское заключение как часть бухгалтерской отчетности экономического субъекта, подлежащего обязательному аудиту, возложена роль индикатора, способного повлиять на мнение заинтересованного пользователя.

Под **достоверностью во всех существенных отношениях** понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователям делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения. Для оценки степени соответствия финансовой (бухгалтерской) отчетности законодательству Российской Федерации аудитор должен установить максимально допустимые размеры отклонений путем определения существенности показателей бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Существенность в аудите».

Основными элементами аудиторского заключения являются:

1) наименование;

2) адресат;

3) сведения об аудиторе: организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора — фамилия, имя, отчество и указание на осуществление им своей деятельности без образования юридического лица; место нахождения; номер и дата свидетельства о государственной регистрации; номер, дата предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, а также срок действия лицензии; членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;

4) сведения об аудируемом лице: организационно-правовая форма и наименование; место нахождения; номер и дата свидетельства о государственной регистрации; сведения о лицензиях на осуществляемые виды деятельности;

5) вводную часть;

6) часть, описывающую объем аудита;

7) часть, содержащую мнение аудитора;

8) дату аудиторского заключения;

9)подпись аудитора.

Аудиторское заключение содержит три части: вводную, аналитическую и итоговую.

Вводная часть включает все необходимые сведения об аудиторской фирме или аудиторе, работающем самостоятельно. Обязательно указывают номера квалификационных аттестатов на право заниматься аудиторской деятельностью.

Аналитическая часть представляет собой отчет аудиторской фирмы экономическому субъекту об общих результатах проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта, а также соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций. Аналитическая часть должна быть адресована администрации экономического субъекта.

Результаты проверки состояния внутреннего контроля у экономического субъекта включают: ответственность администрации за организацию и состояние внутреннего контроля; цель и характер рассмотрения состояния внутреннего контроля при проведении аудита; общую оценку соответствия системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности субъекта; описание выявленных в ходе аудита существенных несоответствий системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности субъекта.

Результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта отражают: общую оценку соблюдения Установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки

бухгалтерской отчетности; описание выявленных в ходе аудита существенных нарушений порядка ведения учета и подготовки отчетности.

Результаты проверки соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций обобщают: цель и характер рассмотрения соответствия ряда совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операций законодательству и нормативным актам; описание выявленных в ходе аудита существенных несоответствий в совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операциях применимому законодательству; ответственность исполнительного органа экономического субъекта за несоблюдение законодательства Российской Федерации.

Оценка общих результатов проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта, а также соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций может быть выражена в произвольной форме. Однако для облегчения работы аудиторов в этих целях целесообразно принять внутрифирменный стандарт, где будут конкретизированы рассмотренные положения и приведена примерная форма отчета аудиторской фирмы.

Итоговая часть представляет собой мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Она должна включать: название данной части; наименование адресата итоговой части; наименование экономического субъекта; объект аудита; указание на нормативный акт, которому должна соответствовать бухгалтерская отчетность; распределение ответственности экономического субъекта и аудиторской фирмы в отношении бухгалтерской отчетности; указание на нормативный акт, в соответствии с которым проводился аудит; изложение существенных обстоятельств, приведших к составлению аудиторского заключения в форме, отличной от безусловно положительного, и оценку в стоимостном выражении, если это возможно, влияния обстоятельств на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта; мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта; дату аудиторского заключения.

Итоговая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудиторской фирмой, должна быть озаглавлена «Заключение аудиторской фирмы». В итоговой части должен быть указан нормативный акт, который регулирует бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации и которому должна соответствовать бухгалтерская отчетность.

В итоговой части должно быть описано распределение ответственности между экономическим субъектом и аудиторской фирмой

g отношении бухгалтерской отчетности. При этом подразумевается, что экономический субъект несет ответственность за подготовку и досто¬верность бухгалтерской отчетности, в отношении которой аудиторская фирма проводила аудит; аудиторская фирма несет ответственность за высказанное на основе проведенного аудита мнение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Итоговая часть не может быть датирована ранее даты подписа¬ния бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Каждая страница аудиторского заключения подписывается ауди¬тором, проводившим проверку, и заверяется его личной печатью. Кро¬ме того, аудиторское заключение подписывается руководителем ауди¬торской фирмы и заверяется печатью аудиторской фирмы.

Экономический субъект обязан представить заинтересованным лицам только итоговую часть аудиторского заключения. В этой связи аналитическая и итоговая части могут подписываться и скрепляться печатью отдельно. Что касается первой и второй частей заключения, то они носят конфиденциальный характер и без согласия экономиче¬ского субъекта не подлежат разглашению. Аудиторы и аудиторские фир¬мы также не вправе передавать сведения, полученные в процессе про¬верки, третьим^лицам для использования в предпринимательской деятельности.

Правило (стандарт) № б «Аудиторское заключение по финансо¬вой (бухгалтерской) отчетности» может иметь семь видов аудиторско¬го заключения:

- аудиторское заключение с выражением безоговорочно поло¬жительного мнения;
- аудиторское заключение с выражением мнения с заключитель¬ной частью, привлекающей внимание;
- аудиторское заключение, содержащее мнение с оговоркой из-за ограничения объема;
- аудиторское заключение, содержащее отказ от выражения мнения из-за ограничения объема;
- аудиторское заключение, содержащее мнение с оговоркой из-за разногласия относительно учетной политики и ненадлежащего ме¬тода учета;
- аудиторское заключение, содержащее мнение с оговоркой из-за разногласия относительно раскрытия информации;
- ш аудиторское заключение, содержащее отрицательное мнение из-за разногласия относительно учетной политики или адекватности представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

2.22. КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Внешние проверки контроля качества аудита могут выполняться уполномоченным федеральным органом по государственному регулированию аудиторской деятельности и аккредитованными профессиональными аудиторскими объединениями, если право проведения таких проверок делегировано им Уполномоченным федеральным органом. К **основным функциям** Уполномоченного федерального органа по государственному регулированию аудиторской деятельности относятся:

• организация и планирование — издание нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность; организация разработки и представления на утверждение Правительству Российской Федерации федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности; организация в установленном законодательством Российской Федерации порядке системы аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов; лицензирование аудиторской деятельности; аккредитация профессиональных аудиторских объединений;

• надзор и контроль — организация системы надзора за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами лицензионных требований, условий; контроль за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;

• учет и отчетность — ведение государственных реестров в соответствии с положением о ведении реестров, утверждаемым Уполномоченным федеральным органом: аттестованных аудиторов, аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, профессиональных аудиторских объединений, учебно-методических центров; предоставление информации, содержащейся в реестрах, всем заинтересованным лицам; определение объема и разработка порядка представления Уполномоченному федеральному органу отчетности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения наделены **широкими правами:**

• общие права — обращаться в Совет по аудиторской деятельности с предложениями по регулированию аудиторской деятельности; содействовать развитию профессии аудитора и повышению эффективности аудиторской деятельности; защищать профессиональные интересы аудиторов в органах государственной власти Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, судах и правоохранительных органах; по представлению своих интересов участвовать через своих представителей в работе Совета по аудиторской деятельности при Минфине России; представлять интересы аудиторов в международных профессий

нальных организациях аудиторов; участвовать в аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, проводимой Уполномоченным федеральным органом; разрабатывать учебные программы и планы в соответствии с квалификационными требованиями Уполномоченного федерального органа; осуществлять профессиональную подготовку аудиторов; ходатайствовать перед Уполномоченным федеральным органом о выдаче претендентам квалификационных аттестатов аудитора и о приостановлении действия и аннулировании квалификационного аттестата аудитора в отношении своих членов;

- при лицензировании — ходатайствовать перед Уполномоченным федеральным органом по государственному регулированию аудиторской деятельности о приостановлении действия и аннулирования лицензии в отношении своих членов;
- при осуществлении контроля — самостоятельно или по поручению Уполномоченного федерального органа проводить проверки качества работы аудиторских организаций или индивидуальных аудиторов, являющихся их членами, применять меры воздействия к виновным лицам; разрабатывать и издавать литературу и периодические издания по аудиту и сопутствующим ему услугам.

Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения могут проводить проверки только в отношении членов своих объединений. Система проверки качества работы аудиторов и аудиторских организаций устанавливается Уполномоченным федеральным органом.

В настоящее время в Российской Федерации созданы профессиональные аудиторские объединения: Аудиторская палата России, Институт профессиональных аудиторов, Институт профессиональных бухгалтеров России, аудиторские палаты Москвы, Санкт-Петербурга и др.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества проводимых ими аудиторских проверок.

Предварительный внешний контроль качества аудита осуществляется путем сдачи претендентами квалификационных экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью.

Текущий и **последующий внешний контроль качества аудита** осуществляются путем организации постоянного надзора за деятельностью аудиторов и аудиторских организаций.

Каждая аудиторская организация и аудитор-предприниматель Должны иметь установленные требования к организации и функционированию внутренней системы контроля качества аудита. **Внутрифирменный контроль качества обеспечивается:** порядком распределения обязанностей сотрудников аудиторской организации в ходе осуществ-

ления аудита; установлением требований, предъявляемых к внутрифирменной системе контроля качества аудита; установлением порядка контроля качества работы в ходе проведения аудита.

Внутренний контроль качества аудита так же, как и внешний, включает три вида контроля: предварительный, текущий и последующий.

Предварительный внутренний контроль осуществляется при подготовке общего плана, расчете затрат времени на проведение аудита. Основным средством передачи исполнителям направляющих указаний служит программа аудита.

Текущий внутренний контроль работы исполнителей включает элементы руководящих указаний и проверки выполненной работы. В ходе аудита сотрудники, отвечающие за результаты работы, обязаны регулярно выполнять следующие действия: следить за ходом выполнения общего плана аудита и программы аудита; проводить оценки внутрихозяйственного риска, риска контроля, в том числе по итогам тестирования средств контроля, риска необнаружения и при необходимости вносить в пределах своей компетенции корректировки в общий план аудита и программу аудита; следить за надлежащим документированием аудиторских доказательств, полученных в результате аудиторских процедур по существу, и проверять правильность выводов, сделанных по ходу работы, в том числе по итогам проведенных консультаций; выяснять и оценивать степень влияния отмечаемых в ходе аудита ошибок и искажений и рекомендуемых в связи с этим исправлений на достоверность бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта.

Последующий внутренний контроль состоит в проверке результатов работы, выполненной каждым исполнителем. Сотрудники, осуществляющие проверку результатов работы, обязаны поставить на проверяемых рабочих документах свою подпись либо свое легко идентифицируемое обозначение. Проверяющие могут в случае необходимости дать в рабочих документах оценку действиям проверяемого, изложить замечания, комментарии или рекомендации.

Другим методом последующего внутрифирменного контроля является проведение повторной, бесплатной для проверяемого экономического субъекта, аудиторской проверки. Руководители аудиторской организации могут поручать проверку результатов проделанной работы не только членам той группы сотрудников, которые проводили аудит у данного субъекта, но и другим специалистам, обладающим необходимой квалификацией. Такая независимая параллельная проверка в рамках аудиторской организации рекомендуется в случае аудита крупных и сложных экономических субъектов.

ЧАСТЬ III

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Глава 3

3.1. ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ И НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

При учете и аудите денежных средств, текущих обязательств и расчетов необходимо принимать во внимание следующие законодательно-нормативные документы:

- Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях;
- Федеральный закон от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»;
- Закон РФ от 9 октября 1992 г. № 3615-1 «О валютном регулировании и валютном контроле»;
- постановление Правительства РФ от 30 июля 1993 г. № 745 «Положение по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» (в ред. от 7 августа 1998 г. № 904);
- Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации (письмо Банка России от 22 сентября 1993 г. № 40);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49);
- Порядок регистрации контрольно-кассовых машин в налоговых органах (приложение к приказу Госналогслужбы России от 22 июня 1995г.№ВГ-3-14/36);
- Методические рекомендации по вопросам применения контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением (письмо Госналогслужбы России от 5 мая 1994 г. № НИ-6-07/152);
- Типовые правила эксплуатации контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением (письмо Минфина России от 30 августа 1993 г. № 104);
- Об установлении предельного размера расчетов наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами по одной сделке (указание Банка России от 14 ноября 2001 г. № 1050-у);

• Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету налоговых операций (утв. постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88);

• Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин (постановление Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132);

• Об изменении норм возмещения командировочных расходов на территории Российской Федерации (приказ Минфина России от 6 июля 2001г.№49н);

• Размеры предельных норм возмещения расходов по найму жилого помещения при краткосрочных командировках на территории зарубежных стран (приказ Минфина России от 4 марта 2002 г. № 15н);

• Указания Центрального банка Российской Федерации от 14 ноября 2001 г. № 1050-У «Об установлении предельного размера расчетов с наличными денежными средствами»;

• Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (приказ Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н);

• О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций с векселями, применяемыми при расчетах между организациями за поставку твваров, выполненные работы и оказанные услуги (письмо Минфина России от 31 октября 1994 г. № 142).

3.2. ОРГАНИЗАЦИЯ И УЧЕТ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ И ДЕНЕЖНЫХ ДОКУМЕНТОВ

Основными задачами учета денежных средств являются: обеспечение их сохранности и правильного использования; строгое соблюдение установленных правил ведения кассовых и банковских операций; правильное оформление движения денежных средств в документах и регистрах бухгалтерского учета. Денежные средства организаций находятся в кассе в виде наличных денег и денежных документов на счетах в банках, в выставленных аккредитивах и на открытых особых счетах, в чековых книжках и т.д.

План счетов имеет специальный раздел, предназначенный для учета всех денежных средств, в который входят счета: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути».

Ведение кассовых операций возложено на кассира, который несет полную материальную ответственность за сохранность принятых ценностей.

Для учета кассовых операций применяются следующие типовые межведомственные формы первичных документов и учетных регистров: приходный кассовый ордер (форма № КО-1); расходный кассовый ор¬дер (форма № КО-2); журнал регистрации приходных и расходных кас¬совых ордеров (форма № КО-3); кассовая книга (форма № КО-4); от¬чет кассира (форма № КО-4); книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма № КО-5). Эти формы утверждены постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88 по со¬гласованию с Министерством финансов Российской Федерации.

Все организации обязаны хранить деньги в банке, а для приема, хранения и расходования наличных денег в организации имеется кас¬са. Максимальная сумма, которая может находиться в кассе, определя¬ется лимитом. Лимит устанавливается банком по согласованию с ор¬ганизацией.

Для того чтобы банк установил лимит остатка денег в кассе, нужно представить расчет по форме № 0408020 «Расчет на установление пред¬приятию лимита остатка кассы и оформление разрешения на расходова¬ние наличных денег из выручки, поступающей в его кассу». А учреждение банка письменно сообщает каждому предприятию установленный ему лимит остатка наличных денег в кассе. Обычно для этого используются вторые экземпляры представленных расчетов по форме № 0408020.

Если экономический субъект имеет в своем составе подразделе¬ния, у которых нет самостоятельного баланса и счетов в банках, то банк устанавливает единый лимит остатка кассы для всего предприятия, включая эти подразделения, а руководитель должен оповестить струк¬турные подразделения о лимите остатка кассы.

Представительствам, филиалам и другим обособленным подраз¬делениям, которые составляют отдельный баланс и имеют счета в бан¬ках, лимит остатка кассы устанавливают обслуживающие банки.

Если у организации есть несколько счетов в разных банках, она по своему усмотрению обращается в один из них с расчетом на уста¬новление лимита остатка кассы. После того как банк его установит, организация уведомляет об этом все другие банки, в которых ей от¬крыты счета. Если организация не представила расчет лимита ни в один из обслуживающих банков, то лимит остатка кассы считается нулевым. При этом все наличные деньги, не сданные в банк, рассматриваются как сверхлимитная наличность.

Сверх установленного лимита деньги могут храниться в кассе только в дни выдачи заработной платы (в течение трех дней, включая день получения денег в банке). Суммы, не использованные в течение этого срока по назначению, нужно сдать в банк.

Поступление денег в кассу и выдачу из кассы оформляют приходными и расходными кассовыми ордерами. Подчистки, помарки и исправления, хотя бы и оговоренные, в этих документах не допускаются. Прием и выдача денег по кассовым ордерам могут производиться только в день их составления.

Заработную плату, пенсии, пособия по временной нетрудоспособности, премии, стипендии выдают из кассы не по кассовым ордерам, а по платежным или расчетно-платежным ведомостям, подписанным руководителем организации и главным бухгалтером.

Приходные и расходные кассовые ордера должны иметь раздельную нумерацию без пропусков и регистрироваться в специальном журнале. Кассовые ордера и приложенные к ним документы подписываются кассиром после осуществления операции и гасятся штампом или надписью «получено», «оплачено» с указанием даты с целью недопущения их повторного использования. Заполнение приходных и расходных кассовых документов лицом, получающим или сдающим деньги в кассу, не допускается, такие документы должны заполняться бухгалтером собственноручно, без подчисток и исправлений.

Заработная плата выплачивается по платежной ведомости. По истечении трех дней, отведенных на выдачу заработной платы, на общую сумму выданной заработной платы выписывается расходный кассовый ордер. При выдаче денег по доверенности кассир в ведомости делает надпись «По доверенности». Доверенность прикрепляется к платежной ведомости. Остаток заработной платы, по каким-либо причинам недополученный работниками предприятия, сдается в банк и депонируется до дня выплаты заработной платы за следующий месяц. На депонированные суммы (не полученные работниками), которые сдаются в банк, составляется расходный кассовый ордер. На деньги, полученные с расчетного счета в банке, выписывается приходный кассовый ордер, датированный днем получения денег в банке.

Все операции по поступлению и расходованию денежных средств кассир записывает в кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью. Количество листов в ней должно быть заверено подписями руководителей организации и главного бухгалтера. В конце рабочего дня кассир подсчитывает в кассовой книге итоги операций за день и выводит остаток денег в кассе на следующий день. Записи в кассовой книге ведут шариковой ручкой или чернилами через копировальную бумагу на двух листах. Один лист книги отрывной, его сдают в конце дня со всеми приходными и расходными документами в качестве отчета по кассовым операциям под расписку в кассовой книге. Подчистки и неоговорен-

ные исправления в кассовой книге запрещаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира и главного бухгалтера организации.

В соответствии с правилами ведения кассовых операций проводится ежемесячная внезапная ревизия наличия денежных средств в кассе в присутствии кассира. Хранение в кассе денежных средств, не принадлежащих организации, запрещается. В случае обнаружения таких средств ревизионная комиссия должна их оприходовать, и эта сумма в течение трех дней перечисляется в бюджет. Сумма недостачи подлежит взысканию с кассира на основании приказа руководителя предприятия.

При обеспечении полной сохранности документов кассовую книгу можно вести автоматизированным способом, при котором ее листы формируются в виде машинограммы «Вкладной лист кассовой книги». Одновременно формируется машинограмма «Отчет кассира».

В малых организациях, не имеющих в штате кассира, обязанности последнего может исполнять главный бухгалтер или другой работник по письменному распоряжению руководителя организации при условии заключения с ним договора о материальной ответственности. В сроки, установленные руководителем организации, а также при смене кассиров производится внезапная ревизия денежных средств и других ценностей, находящихся в кассе.

Второй экземпляр кассовой книги называется отчетом кассира. В нем рассчитываются итоги прихода и расхода денежных сумм за день и выводится остаток на конец дня. Отчет кассира, в котором бухгалтер проставляет корреспонденцию счетов, служит основанием для заполнения журнала-ордера 01 «Касса». Каждому отчету кассира в журнале-ордере 01 отводится одна строка, поэтому количество занятых в нем строк должно соответствовать количеству сданных кассиром отчетов.

Денежные средства, хранящиеся в кассе, учитывают на синтетическом счете 50 «Касса». В дебет его записывают поступление денежных средств в кассу, а в кредит — выбытие денежных средств из кассы.

К счету 50 «Касса» могут быть открыты субсчета: 50-1 «Касса организации»; 50-2 «Операционная касса»; 50-3 «Денежные документы» и др.

На субсчете 50-1 учитывают денежные средства в кассе. Если организация проводит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 «Касса» открывают субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

На субсчете 50-2 учитывают наличие и движение денежных средств в кассах товарных контор и эксплуатационных участков, оста-

новочных пунктов, речных переправ, судов, в билетных и багажных кассах портов, вокзалов и т.п. Этот субсчет открывается организация¬ми при необходимости.

На субсчете 50-3 учитывают находящиеся в кассе организации почтовые и вексельные марки, оплаченные авиабилеты, марки государ¬ственной пошлины и другие денежные документы.

Особенности учета кассовых операций в иностранной валюте и операций по валютному счету. Для учета операций в иностранной валюте в организациях создается специальная касса. Кассам устанав¬ливаются лимиты в иностранной валюте. Они должны быть обеспече¬ны всеми инструкциями, контрольными и справочными материалами (справочниками по иностранной валюте, образцами дорожных чеков и еврочеков и т.п.). Кассиры обязаны строго соблюдать правила совер¬шения операций по приему и выдаче валюты из кассы.

При приеме от клиентов платежных документов в иностранной валюте кассир должен проверить их подлинность и платежеспособность по имеющимся контрольным материалам, а также полноту и правиль¬ность заполнения реквизитов документов. В кассу принимается налич¬ная иностранная валюта, не вызывающая сомнений в ее подлинности и платежеспособности. Поврежденные, ветхие, вызывающие сомнение в платежеспособности денежные знаки от клиентов кассиром не при¬нимаются.

Оплату товаров и услуг разрешается принимать в нескольких иностранных валютах. Пересчет других видов иностранных валют в доллары осуществляется по рыночному курсу, информация о кото¬ром присылается банком в кассу. Таблица пересчета должна быть до¬ступной для посетителей.

При расчетах за валюту сдача выдается обычно в валюте плате¬жа. С согласия покупателей сдача может быть выдана в другой свобод¬но конвертируемой валюте. Выдача сдачи в рублях запрещается. Для обособленного учета наличия и движения наличной иностранной ва¬люты к счету 50 «Касса» открывают соответствующие субсчета.

Учет денежных документов. Находящиеся в кассе организации почтовые и вексельные марки, оплаченные авиабилеты, марки государ¬ственной пошлины и другие денежные документы учитывают на суб¬счете 50-3 «Денежные документы» в сумме фактических затрат на их приобретение.

Данные кассовых ордеров кассир записывает в книгу движения денежных документов, являющуюся регистром аналитического учета, который ведут по их видам. Один-два раза в месяц кассир составляет в кассовой книге отчет по поступившим и выбывшим документам.

Важное значение при организации и учете кассовых операций и денежных документов следует уделить соблюдению кассовой дисциплины в магазинах. Продавая товары населению, любая организация обязана использовать ККМ.

Торговое предприятие может иметь только одну главную кассу и в зависимости от количества ККМ — несколько операционных. Для того чтобы применять ККМ, ее нужно зарегистрировать в налоговых органах по местонахождению предприятия. ККМ ставят на учет в региональных центрах технического обслуживания ККМ или непосредственно на предприятиях-изготовителях.

Следует отметить, что можно использовать ККМ только с фискальной памятью, а на территории Российской Федерации применять только те модели, которые включены в Государственный реестр контрольно-кассовых машин, утвержденный Государственной межведомственной экспертной комиссией по контрольно-кассовым машинам.

Вместе с покупкой торговое предприятие обязано выдать покупателю чек, отпечатанный контрольно-кассовой машиной.

Паспорт кассовой машины, журнал кассира-операциониста, контрольные ленты и другие документы должны храниться у директора магазина или у главного бухгалтера не менее пяти лет. Перед тем как начать работать на ККМ, кассир получает у администрации магазина все необходимое для работы: ключи от кассовой кабины; ключи от привода кассовой машины и от денежного ящика; разменную монету и купюры в количестве, необходимом для расчетов с покупателями; принадлежности для работы и обслуживания машины.

В начале рабочего дня кассир обязан:

- включить машину в электросеть и проверить ее работу от электропривода;
- проверить исправность блокирующих устройств;
- заправить чековую и контрольную ленты;
- установить текущую дату;
- перевести нумератор на нули;
- напечатать два-три чека без обозначения суммы для того, чтобы проверить, четко ли печатаются реквизиты на чековой и контрольной ленте и правильно ли установлены дататор и нумератор (нулевые чеки прикладывают в конце дня к кассовому отчету);
- протереть кожух сухой тряпкой и установить со стороны покупателя табличку со своей фамилией;
- разместить необходимый для работы инвентарь (микрокалькулятор).

Представитель администрации (директор или главный бухгалтер) в начале смены должен снять показания контрольных счетчиков машины и сверить их с данными, записанными в журнале кассира-операциониста за предыдущий день. Убедившись в совпадении показаний, их нужно занести в журнал на начало текущего дня и заверить подписью.

Получая от покупателя деньги за товар, кассир обязан: четко назвать сумму полученных денег и положить их отдельно на виду у покупателя, напечатать чек, назвать сумму причитающейся сдачи и выдать ее покупателю вместе с чеком (при этом бумажные купюры и разменную монету выдать одновременно). Если кассир-операционист ошибся, выдавая сдачу покупателю, то покупатель может потребовать у администрации снятия кассы.

Кассир-операционист не имеет право иметь в кассе личные деньги, снимать кассу без разрешения администрации, не выдать кассовый чек покупателю. Кассирам запрещено работать без контрольной ленты или склеивать ее в местах обрыва. К кассовой машине нельзя допускать посторонних лиц, кроме представителей администрации (директора или его заместителя, главного бухгалтера и т.п.). Технический специалист или налоговый инспектор могут быть допущены к кассе только с разрешения администрации.

Если касеир-операционист покидает кассовую кабину, то он обязан уведомить об этом администрацию и отключить ККМ. При этом кассовую кабину и кассовую машину нужно закрыть. Все ключи (от кабины, рабочий ключ от кассовой машины и денежного ящика) должны находиться у кассира.

Кассир не должен самостоятельно вносить изменения в программу работы кассового терминала. Для этого терминал нужно оснастить защитой от несанкционированного доступа.

Если в течение рабочей смены возникла неисправность ККМ, кассир обязан: выключить кассовую машину; вызвать представителя администрации; вместе с директором или главным бухгалтером определить характер неисправности. Бывает, что из-за неисправности кассовой машины ее дальнейшая работа невозможна. В этом случае администрация должна вызвать технического специалиста. Об этом делается запись в журнале учета вызовов технических специалистов и регистрации выполненных работ.

В конце рабочего дня кассир-операционист обязан подготовить наличную выручку за день, сдать ее по приходному кассовому ордеру старшему кассиру или главному бухгалтеру. А представитель администрации в конце дня в присутствии кассира снимает показания конт-

рольных счетчиков ККМ; получает распечатку или вынимает из кассовой машины контрольную ленту, использованную в течение дня.

Директор или главный бухгалтер подписывает конец контрольной ленты (распечатку), указав на ней тип и номер машины, показания счетчиков, сумму дневной выручки, дату и время окончания работы.

Фактическая сумма выручки должна совпадать с итоговыми данными контрольной кассовой ленты (за вычетом сумм, возвращенных по неиспользованным кассовым чекам). При расхождении фактической суммы денег с данными контрольной ленты представитель администрации и кассир должны выяснить его причину. Если обнаружена недостача денег, администрация должна принять меры к ее взысканию с виновных лиц. А если выявлены излишки, их нужно оприходовать в кассу. В бухгалтерском учете суммы излишков относят на финансовый результат.

С 1 июля 2002 г. вступил в силу новый Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях, утвержденный Федеральным законом от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ. К административной ответственности могут быть привлечены рядовые сотрудники (продавец, кассир); должностные лица; сама организация (ст. 2.1 КоАП РФ). Величина штрафа за неприменение ККМ предусмотрена ст. 14.5 КоАП РФ.

Требования к ККМ установлены в п. 7 Положения по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 1993 г. № 745. Если хотя бы одно из этих требований не выполнено, то использовать машину нельзя. Значит, нарушение даже одного из них может быть приравнено к неприменению ККМ.

Кроме того, не допускается использовать аппараты, на которых отсутствует либо повреждена пломба центра технического обслуживания, нет маркировки предприятия-изготовителя. Нарушение этих условий также может трактоваться налоговыми органами как неприменение ККМ.

Предельный размер расчетов наличными относится к расчетам, осуществляемым в рамках одного договора, заключенного между юридическими лицами. Нельзя превышать этот размер, рассчитываясь как по одному, так и по нескольким денежным документам. Независимо от того, на какой срок заключен договор, максимальный платеж наличными деньгами по нему равен 60 000 руб. Причем эту сумму можно выплатить (получить) как по одному приходному кассовому ордеру,

так и по нескольким. Если же расчеты наличными деньгами осуществляются между предпринимателями без образования юридического лица (ПБОЮЛ) либо между юридическим лицом и ПБОЮЛ, то какие-либо ограничения по размеру таких расчетов законодательством не предусмотрены.

При работе на ККМ в обязательном порядке применяется и оформляется контрольно-кассовая лента. **Контрольно-кассовые ленты** — это документы, подтверждающие сумму принятых наличных денег.

В межинвентаризационный период они хранятся в упакованном (свернутом и опечатанном) виде. Контрольные ленты подлежат уничтожению в течение 15 дней после проведения последней инвентаризации и проверки товарного отчета. При этом для снятия фискального отчета необходимо пригласить налогового инспектора.

Контрольно-кассовые ленты уничтожают по акту. В акте находят отражение: наименование организации; состав комиссии; показания счетчиков контрольно-кассовых машин; марка ККМ, год выпуска и заводской номер; регистрационный номер ККМ; период инвентаризации; номера чеков; показания счетчиков на начало и конец ленты; сумма выручки по ленте; подтверждение того, что выручка зафиксирована в журнале кассира-операциониста и оприходована в кассовой книге организации.^

В конце акта записывают: «В ходе выборочной проверки соответствия данных контрольно-кассовых лент, кассовых отчетов, журнала кассира-операциониста, кассовой книги организации и снятия фискального отчета по паролю налогового инспектора за указанный период расхождений не установлено». Акт подписывают все члены комиссии. В ее состав должны входить представитель администрации торговой организации, главный бухгалтер, кассир и налоговый инспектор. Эти подписи заверяются печатью организации и штампом налоговой инспекции. Акт составляют в двух экземплярах: один для налоговой инспекции, другой — для торговой организации.

Снятие фискального отчета по паролю налогового инспектора оформляют актом о переводе показаний суммирующих денежных счетчиков на нули и регистрации контрольных счетчиков ККМ.

Все операции, связанные с проведением расчетов с населением через ККМ, а также с эксплуатацией и обслуживанием ККМ, оформляются **документами унифицированных форм,** утвержденных постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132.

На каждую ККМ администрация торговой организации должна завести ***журнал кассира-операциониста по унифицированной форме МКМ-4.***

Журнал применяется для учета операций по приходу и расходу наличных денег (выручки) по каждой контрольно-кассовой машине торговой организации, а также является контрольно-регистрационным документом показаний счетчиков. Он должен быть пронумерован, прошнурован, скреплен печатью торговой организации и подписями руководителя, главного бухгалтера торговой организации и налогового инспектора.

Записи в журнале ведутся кассиром-операционистом ежедневно в хронологическом порядке чернилами или шариковой ручкой, помарки не допускаются. Все исправления должны быть оговорены и заверены подписями кассира-операциониста, руководителя и главного бухгалтера организации.

В графах журнала кассира-операциониста записывают следующие показатели: дата; Ф.И.О. кассира-операциониста; номер счетчика; показания контрольного счетчика; показания суммирующих денежных счетчиков на начало рабочего дня (смены) и подписи кассира и администратора, подтверждающие эти показания; показания суммирующих денежных счетчиков на конец рабочего дня (смены) и подписи кассира и администратора, подтверждающие эти показания; сумма выручки за день по показаниям суммирующих денежных счетчиков; сумма денежной наличности, сданной в кассу организации; сумма выручки по оплаченным документам (при оплате покупателем товаров расчетными чеками и другими платежными средствами); общая сумма выручки; денежный остаток на конец дня в кассе; сумма недостачи (излишков), выявленной в результате проверки; сумма возвращенных покупателям денег по неиспользованным чекам в случае возврата товаров или ошибочно пробитого кассиром-операционистом чека. В подтверждение указанного факта к отчету кассира-операциониста прилагается ***акт о возврате денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам, составленный по форме № КМ-3.***

В конце рабочего дня кассир-операционист сдает старшему кассиру выручку и ***справку-отчет по форме № КМ-6.*** Поступление торговой выручки в кассу организации оформляется ***приходным кассовым ордером по форме № КО-3-*** Старший кассир выдает кассиру-операционисту квитанцию к приходному ордеру.

Если торговая организация работает без кассира-операциониста, т.е. ККМ установлена на прилавке отдела, а выручку от покупателей принимает продавец, то ведется ***журнал регистрации показаний суммирующих денежных и контрольных счетчиков контрольно-кассовых машин, работающих без кассира-операциониста по форме М КМ-5.*** Он также должен быть пронумерован, прошнурован,

скреплен печатью торговой организации и подписями руководителя, главного бухгалтера торговой организации и налогового инспектора.

Записи в журнале ведутся после окончания рабочего дня (смены) с указанием контрольных и суммирующих денежных счетчиков и выручки. Прием-сдача денег оформляется в журнале совместными подписями представителя администрации организации и специалиста, работающего на ККМ. При расхождении результатов сумм на контрольной ленте с фактической выручкой выясняются причины расхождения, а выявленные недостачи или излишки заносятся в соответствующие графы журнала.

В конце рабочего дня старший кассир составляет сводный отчет о показаниях счетчиков ККМ и выручке организации за текущий рабочий день. Этот отчет составляется по унифицированной ***форме № КМ-7 «Сведения о показаниях счетчиков контрольно-кассовых машин и выручке организации».*** Он является приложением к справке кассира-операциониста (форма № КМ-6).

Старший кассир составляет отчет (сведения) по форме № КМ-7 ежедневно и вместе с актами, справками формы № КМ-6, приходными и расходными кассовыми ордерами передает в бухгалтерию до начала работы следующей смены. В форме по показаниям счетчиков на начало и конец работы по каждой ККМ рассчитывается выручка, в том числе с распределением ее по отделам, что подтверждается подписями заведующих отделами (секциями). В конце таблицы подводятся итоги показаний счетчиков всех ККМ и итоговая выручка организации с распределением по отделам (секциям).

3.3. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО РАСЧЕТНЫМ СЧЕТАМ

Каждая организация вправе открывать в любом банке расчетные и другие счета для хранения свободных денежных средств и осуществления всех видов расчетных, кредитных и кассовых операций.

Текущие счета открывают организациям, не обладающим признаками, дающими возможность открыть расчетный счет: производственным (структурным) единицам производственных и научно-производственных объединений; другим хозрасчетным подразделениям организаций, расположенным вне их местонахождения; кооперативам по месту нахождения их филиалов и др.

С расчетного счета банк оплачивает обязательства, расходы и поручения организации, проводимые в порядке безналичных расчетов, а также выдает средства на оплату труда и текущие хозяйственные нужды. Операции по зачислению сумм на расчетный счет или списанию с него банк производит на основании письменных распоряжений вла-

дельцев расчетного счета (денежных чеков, объявлений на взнос денег наличными, платежных требований) или с их согласия (оплата платежных требований поставщиков и подрядчиков).

Исключения составляют платежи, взыскиваемые в бесспорном порядке по решению Государственного арбитража, суда или финансовых органов. В бесспорном порядке со счетов организации списывают платежи, не внесенные в срок в государственный бюджет, внебюджетные фонды, фонды социального назначения, за таможенные процедуры, платежи по исполнительным и приравненным к ним документам.

В безакцептном порядке оплачивают счета энерго-, теплоснабжающих и водопроводно-канализационных организаций.

При недостаточности денежных средств на счете списание денежных средств со счета осуществляется в последовательности, определенной Гражданским кодексом Российской Федерации.

Ежедневно или в другие сроки, установленные по соглашению с организацией, банк выдает ей выписки из расчетного счета с приложением оправдательных документов. В выписке указывают начальный и конечный остатки на расчетном счете и суммы операций, отраженных на расчетном счете. Бухгалтерия проверяет правильность сумм, указанных в выписке, и при обнаружении ошибки немедленно извещает об этом банк. Спорные суммы могут быть опротестованы в течение 10 дней с момента получения выписки.

Денежные средства предприятия, хранящиеся на расчетных счетах, учитывают на синтетическом счете 51 «Расчетные счета». В дебет этого счета записывают поступления денежных средств на расчетный счет, а в кредит — уменьшение денежных средств на расчетном счете. Основанием для записей по расчетному счету служат **выписки банка с приложенными к ним оправдательными документами.**

Для проведения аудиторской проверки расчетного, валютного и прочих счетов в банках аудитор должен помнить следующее. В соответствии с главой 45 ГК РФ по договору банковского счета банк обязуется принимать и зачислять поступающие на счет, открытый клиенту (владельцу счета), денежные средства, выполнять распоряжения клиента о перечислении и выдаче соответствующих сумм со счета и проведении других операций по счету.

Банк может использовать имеющиеся на счете денежные средства, гарантируя право клиента беспрепятственно распоряжаться этими средствами. Банк не вправе определять и контролировать направления использования денежных средств клиента и устанавливать другие, не предусмотренные законом или договором банковского счета ограничения.

Банк обязан заключить **договор банковского счета** с клиентом, обратившимся с предложением открыть счет, на объявленных банком условиях, соответствующих требованиям, предусмотренным законом и установленными в соответствии с ним банковскими правилами.

Клиент может дать распоряжение банку о списании денежных средств со счета по требованию третьих лиц, в том числе связанному с исполнением клиентом своих обязательств перед этими лицами. Банк принимает такие распоряжения при условии указания в них в письменной форме необходимых данных, позволяющих при предъявлении соответствующего требования идентифицировать лицо, имеющее право на его предъявление.

Без распоряжения клиента списание денежных средств, находящихся на счете, допускается по решению суда, а также в случаях, установленных законом или предусмотренных договором между банком и клиентом.

При наличии на счете денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех требований к счету, списание средств со счета осуществляется в порядке поступления распоряжений клиента и других документов на списание (календарная очередность), если иное не предусмотрено законом. При недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание денежных средств осуществляется в следующей очередности: **в первую очередь** — по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требования о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов; **во вторую очередь** — по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, по авторскому договору; **в третью очередь** — по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту); **в четвертую очередь** — по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и внебюджетные фонды, отчисления в которые не предусмотрены в третьей очереди; **в пятую очередь** — по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований; **в шестую очередь** — по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

В случаях несвоевременного зачисления на счет поступивших клиенту денежных средств либо их необоснованного списания банком со счета, а также невыполнения указаний клиента о перечислении денежных

средств со счета либо о их выдаче со счета, банк обязан уплатить на эту сумму проценты в порядке и в размере, предусмотренном ст. 395 ГК РФ.

При расчетах используются следующие первичные документы: платежные поручения; платежные требования-поручения; объявления на взнос наличными; чековые книжки; реестры чеков; аккредитивы; кредитные договоры; выписки банка.

Бухгалтерская отчетность, в которой находит отражение раздел (участок, бухгалтерский счет), должна включать в себя официальную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (бухгалтерский баланс по форме № 1, приложение к балансу по форме № 5, отчет о движении денежных средств по форме № 4).

3.4. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПО ВАЛЮТНЫМ СЧЕТАМ

Организации имеют право открывать валютные счета на территории Российской Федерации в любом банке, уполномоченном Центральным банком Российской Федерации на проведение операций с иностранными валютами.

Для обобщения информации о наличии и движении средств в иностранной валюте используют счет 52 «Валютные счета». По дебету этого счета отражают поступление денежных средств на валютные счета организации, по кредиту — списание денежных средств с валютных счетов. Операции по валютным счетам отражаются на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов. Суммы, ошибочно отнесенные в дебет или кредит валютных счетов и обнаруженные при проверке выписок банка, отражают на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

Аналитический учет по счету 52 ведут по каждому счету, открытому в учреждениях банка для хранения денежных средств в иностранных валютах. К счету 52 «Валютные счета» открывают субсчета: 52-1 «Транзитные валютные счета»; 52-2 «Текущие валютные счета»; 52-3 «Валютные счета за рубежом».

Субсчет 52-1 «Транзитные валютные счета» открывается для зачисления в полном объеме поступлений в иностранной валюте, в том числе и не подлежащих обязательной продаже. Исключение составляют следующие поступления иностранной валюты, зачисляемые сразу в дебет счета 52-2: перевод посреднической организацией после обязательной продажи ею части валютной выручки с отметкой в платежном поручении о произведенной продаже; иностранная валюта, приобретенная на внутреннем валютном рынке за российские рубли и за иностранную валюту другого вида.

С кредита счета 52-1 «Транзитные валютные счета» иностранная валюта списывается в дебет счета 52-2 «Текущие валютные счета» и в ряде других случаев (при возвращении средств в иностранной валюте той организации, от которой они поступили, при перечислении экспортной валютной выручки посредническими внешнеэкономическими организациями организациям, не являющимся резидентами Российской Федерации, за вычетом комиссионного вознаграждения и др.).

Субсчет 52-2 «Текущие валютные счета» открывается организациями для учета средств, оставшихся в распоряжении организации после обязательной продажи экспортной выручки и совершения иных операций по счету в соответствии с валютным законодательством. По дебету счета 52-2 отражаются суммы в иностранной валюте, перечисленные с кредита счета 52, субсчет 1 «Транзитные валютные счета», а также суммы, которые зачисляются сразу на текущий валютный счет, минуя транзитный счет. С кредита счета 52, субсчет 2 «Текущие валютные счета» валюта списывается в безналичном и наличном порядке. Снятие наличной иностранной валюты со счета 52, субсчет 2 «Текущие валютные счета» разрешается на оплату расходов, связанных с командированием работников организаций в иностранные государства, а также по специальному разрешению Банка России.

Валютные счета за рубежом открываются организациям, получившим разрешение Центрального банка Российской Федерации на открытие счетов в иностранных банках. На субсчете 52-3 «Валютные счета за рубежом» отражается движение средств в иностранной валюте на валютных счетах за рубежом.

Банк начисляет и выплачивает проценты по валютным счетам в тех валютах, по которым имеет доходы от их размещения на международном валютном рынке. По текущим валютным счетам процентная ставка определяется на основе ставок по однодневным депозитам на международном валютном рынке (исчисляется средняя ставка по видам валюты за истекший квартал и уменьшается на 1,5%).

В соответствии с действующим законодательством валютные операции подразделяются на текущие и связанные с движением капитала. Текущие валютные операции совершаются резидентами без ограничений, а на валютные операции, связанные с движением капитала, надо иметь разрешение Банка России.

К **текущим валютным операциям** относятся:

• переводы в Российскую Федерацию и из нее валюты для расчетов по экспорту и импорту товаров без отсрочки платежа либо с использованием кредита на срок не более 90 дней;

• получение и предоставление кредитов на срок не более 180 дней;

• переводы неторгового характера.

К **валютным операциям, связанным с движением капитала,** относятся:

• вложения в уставный капитал (прямые инвестиции);

• покупка ценных бумаг (портфельные инвестиции);

• переводы в оплату прав собственности на недвижимое имущество, включая землю и недра;

• отсрочки платежа по экспорту и импорту на срок более 90 дней;

• предоставление и получение финансовых кредитов на срок более 180 дней.

3.5. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ, НАХОДЯЩИХСЯ НА СПЕЦИАЛЬНЫХ СЧЕТАХ

На счете 55 «Специальные счета в банках» учитывают наличие и движение денежных средств в валюте Российской Федерации и иностранных валютах, находящихся в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и специальных счетах, а также движение средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению. К счету 55 могут быть открыты субсчета: 55-1 «Аккредитивы»; 55-2 «Чековые книжки»; 55-3 «Депозитные счета» и др.

Аккредитивная форма расчетов применяется в двух случаях: когда она установлена договором и когда поставщик переводит покупателя на эту форму расчетов в соответствии с положениями о поставках продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления. Особенность аккредитивной формы расчетов в том, что оплату платежных документов производят по месту нахождения поставщика сразу после отгрузки им продукции.

Аккредитив — это условное денежное обязательство, принимаемое банком-эмитентом по поручению плательщика, произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку произвести такие платежи. Порядок расчетов по аккредитиву устанавливается в основном договоре, в котором отражаются: наименование банков, получатель средств, сумма аккредитива, его вид, сроки действия, способ извещения получателя средств об открытии аккредитива, полный перечень и точная характеристика документов, представляемых получателем средств, и др.

Аккредитив предназначен для расчетов с одним получателем средств. Условиями аккредитива может быть предусмотрен акцепт уполномоченного плательщиком лица.

Выплаты по аккредитиву производят в течение срока его действия в банке поставщика в полной сумме аккредитива или по частям против представленных поставщиком реестров счетов и транспортных или приемо-сдаточных документов, удостоверяющих отгрузку товара. Реестры счетов должны сдаваться поставщиком в обслуживающее его учреждение банка, как правило, на следующий день после отгрузки (отпуска) товара.

Аккредитив учитывают на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы». Он может быть выставлен за счет собственных средств и за счет банковского кредита. В первом случае выставление аккредитива оформляют бухгалтерской записью: Д-т сч. 55 «Специальные счета в банках», субсч. 1 «Аккредитивы» — К-т сч. 52 «Расчетные счета».

Когда аккредитив выставляют за счет банковского кредита, составляют запись: Д-т сч. 55 «Специальные счета в банках», субсч. 1 «Аккредитивы» — К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Оплату Летов поставщиков с аккредитивного счета оформляют записью: Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — К-т сч. 55 «Специальные счета в банках», субсч. 1 «Аккредитивы».

Остаток неиспользованного аккредитива возвращают организации-покупателю и зачисляют на расчетный счет, если аккредитив выставлен за счет собственных средств, или перечисляют в погашение задолженности по ссуде, если аккредитив выставлен за счет банковского кредита.

Расчеты чеками. Расчетный чек содержит письменное поручение владельца счета (чекодателя) обслуживающему его банку на перечисление указанной в чеке суммы денег с его счета на счет получателя средств (чекодержателя). Данная форма расчетов в последние годы все шире используется при одногородних расчетах (особенно для расчетов с транспортными организациями). Порядок и условия использования чеков в платежном обороте регулируются ГК РФ, а в части, им не урегулированной, другими законами и устанавливаемыми в соответствии с ними банковскими правилами.

При поступлении товаров (оказании услуг) плательщик выписывает чек из книжки и передает представителю поставщика или подрядчика, который становится чекодержателем. Чекодержатель представляет выписанный чек в свое учреждение банка, как правило, на

следующий день со дня выписки, для зачисления денег на его расчетный счет.

Депонирование средств при выдаче чековых книжек у плательщика учитывается на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки» с кредита счетов 51 «Расчетные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других подобных счетов. По мере оплаты задолженности чеками их списывают с кредита счета 55 в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов. Суммы по чекам, выданным, но не оплаченным банком (не предъявленным к оплате), остаются на счете 55-2.

Суммы оставшихся неиспользованных чеков и возвращенных в банк списывают с кредита счета 55, субсчет 2 в дебет счетов 51,52,66 или других счетов. Аналитический учет по субсчету 55-2 ведут по каждой полученной чековой книжке.

На субсчете 55-3 «Депозитные счета» учитывают движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады. Перечисление денежных средств во вклады отражают по дебету счета 55 и кредиту счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета». При возвращении кредитной организацией сумм вкладов производят обратные бухгалтерские записи. Аналитический учет по субсчету 55-3 «Депозитные счета» ведут по каждому вкладу.

На отдельных субсчетах счета 55 учитывают движение обособленно хранящихся в банке средств целевого финансирования (поступивших бюджетных средств); средств, поступивших на содержание специальных учреждений от родителей и других источников; средств на финансирование капитальных вложений, аккумулируемых и расходуемых организацией с отдельного счета.

Филиалы, представительства и иные структурные единицы, входящие в состав организации и выделенные на самостоятельный баланс, которым открыты текущие счета в местных учреждениях банков для осуществления текущих расходов, отражают на отдельном субсчете к счету 55 движение указанных средств. Наличие и движение средств в иностранных валютах учитывают на счете 55 обособленно. Аналитический учет по данному счету должен обеспечить получение данных о наличии и движении денежных средств в аккредитивах, чековых книжках и т.п. на территории страны и за рубежом.

3.6. УЧЕТ ПЕРЕВОДОВ В ПУТИ

Денежные средства, поступающие в кассу организации, подлежат сдаче на счета в кредитных организациях. Порядок и сроки сдачи наличных денежных средств устанавливаются кредитной организацией

с учетом территориального расположения организации, режима работы и специфики деятельности. **При** этом денежные средства могут быть сданы в кассы кредитной организации, инкассаторам, в сберегательные кассы или в кассы почтовых отделений. В период с момента передачи сданные денежные средства учитывают на активном синтетическом счете 57 «Переводы в пути». Основанием для принятия денежных средств на счет 57 являются **квитанции** кредитной организации, сберегательной кассы или почтового отделения, **копии** сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам или другие подобные документы.

Суммы сданных наличных денежных средств списывают в дебет счета 57 с кредита счета 50 «Касса».

С кредита счета 57 денежные средства списывают в дебет счета 51 «Расчетные счета» (согласно выписке банка) или других счетов в зависимости от их использования (50, 52, 62, 73). Движение денежных средств (переводов) в иностранной валюте учитывают на счете 57 обособленно.

3.7. ОЦЕНКА АКТИВОВ, ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И ОПЕРАЦИЙ ОРГАНИЗАЦИЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

Специфика учета активов и обязательств в иностранной валюте заключается в пересчете иностранной валюты в рубли, установлении периодичности пересчета, исчислении и учете курсовых разниц.

Порядок оценки активов и обязательств организаций в иностранной валюте установлен Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2000), в котором обобщены действовавшие до этого правила и нормы оценки и учета по данному объекту учета.

В соответствии с указанным **ПБУ** стоимость активов и обязательств организаций, выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежит пересчету в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте и дату составления бухгалтерской отчетности. При этом за дату представления бухгалтерской отчетности принят последний календарный день в отчетном периоде.

Дата совершения операции в иностранной валюте — это день возникновения у организации прав в соответствии с законодательством Российской Федерации или договором принятия к бухгалтерскому учету активов и обязательств, которые являются результатом этой операции.

В пункте 7 ПБУ приведен перечень имущества и обязательств, стоимость которых подлежит пересчету на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на дату составления бухгалтерской отчетности: денежные знаки в кассе, средства на счетах в кредитных организациях, денежные и платежные документы, краткосрочные ценные бумаги, средства в расчетах (включая по заемным обязательствам) с юридическими и физическими лицами, остатки средств целевого финансирования, полученных из бюджета или иностранных источников в рамках технической или иной помощи Российской Федерации в соответствии с заключенными договорами или соглашениями. В соответствии с приведенным перечнем указанному пересчету подлежат только краткосрочные ценные бумаги. Займы, полученные и выданные организацией в иностранной валюте, подлежат пересчету независимо от сроков займов.

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на счетах в кредитных организациях, выраженных в иностранной валюте, может производиться, кроме того, по мере изменения курсов иностранных валют, устанавливаемых Центральным банком Российской Федерации. Для составления бухгалтерской отчетности пересчет стоимости перечисленных в п. 7 активов и обязательств в рубли производится по курсу, действующему на отчетную дату.

Стоимость имущества и обязательств, не перечисленных в п. 7 (основных средств, нематериальных активов, производственных запасов, уставного капитала и др.), пересчету не подлежит и принимается к оценке в рублях по курсу Банка России, действовавшему на дату совершения операций в иностранной валюте.

3.8. УЧЕТ КУРСОВЫХ РАЗНИЦ

Курсовая разница — это разница между рублевой оценкой соответствующего актива или обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, исчисленной по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, и рублевой оценкой этих активов и обязательств, исчисленной по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату принятия их к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или дату составления бухгалтерской отчетности за предыдущий отчетный период.

Курсовой разницей, связанной с формированием уставного капитала, признается разность между рублевой оценкой задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный капитал, оцененному в учредительных документах в иностранной валюте, исчисленной по

курсу Центрального банка Российской Федерации на дату поступления суммы вкладов, и рублевой оценкой этого вклада в учредительных документах.

В бухгалтерском учете и отчетности отражается курсовая разница, возникающая по следующим операциям: по полному или частичному погашению дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс Банка России на дату исполнения обязательств по оплате отличался от его курса на дату принятия этой дебиторской задолженности к бухгалтерскому учету в отчетном периоде либо от курса на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз; по пересчету стоимости активов и обязательств, перечисленных в п. 7 Положения по учету активов и обязательств в иностранной валюте.

Курсовые разницы подлежат зачислению на финансовые результаты организации (кроме операции по формированию уставного капитала) как внереализационные расходы.

Курсовые разницы должны учитываться на счете 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету этого счета отражают отрицательные курсовые разницы в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др., а по кредиту — положительные курсовые разницы.

Курсовые разницы, связанные с формированием уставного капитала организации, подлежат отнесению на ее добавочный капитал. Положительные курсовые разницы относят на увеличение счетов по учету расчетов с учредителями с кредита счета 83 «Добавочный капитал», а отрицательные отражаются по дебету счета 83 и кредиту счетов учета расчетов.

Курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата расчета или за который составлена бухгалтерская отчетность.

3.9. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ОБЯЗАТЕЛЬНОЙ ПРОДАЖЕ ВАЛЮТНОЙ ВЫРУЧКИ

Организации независимо от форм собственности осуществляют обязательную продажу части валютной выручки от экспорта товаров (работ, услуг) на внутреннем рынке. Продажа осуществляется через межбанковские валютные биржи или Банк России.

Обязательная продажа валюты осуществляется с транзитного валютного счета. При зачислении валютной выручки на транзитный валютный счет организации уполномоченный банк не позднее следу-

ющего рабочего дня извещает об этом организацию с приложением выписки по транзитному валютному счету. По получении извещения организация дает поручение уполномоченному банку на обязательную продажу валюты и перечисление оставшейся части валютной выручки на текущий валютный счет.

Обязательная продажа средств в иностранной валюте в валютный резерв производится по курсу рубля Центрального банка Российской Федерации, действовавшему на день продажи валюты.

По операциям обязательной продажи части валютной выручки осуществляются следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 52 «Валютные счета», субсч. 1 «Транзитный валютный счет» — К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — на общую сумму валютной выручки;

Д-т сч. 57 «Переводы в пути» — К-т сч. 52-1 — на стоимость иностранной валюты, подлежащей продаже;

Д-т сч. 51 «Расчетные счета» — К-т сч. 57 «Переводы в пути» — на рублевый эквивалент проданной валюты;

Д-т сч. 52 «Валютные счета», субсч. 2 «Текущий валютный счет» — К-т сч. 52 «Валютные счета», субсч. 1 «Транзитный валютный счет» — на часть выручки, зачисленной на текущий счет;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» — К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — начислено комиссионное вознаграждение банку;

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — К-т сч. 51 «Расчетные счета» — уплачено комиссионное вознаграждение банку;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» — К-т сч. 57 «Переводы в пути» — отражена отрицательная курсовая разница в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте;

Д-т сч. 57 «Переводы в пути» — К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» — отражена положительная курсовая разница в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте.

3.10. АУДИТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ДЕНЕЖНЫХ ДОКУМЕНТОВ

Кассовые операции носят массовый характер, поэтому этот этап аудиторской проверки является достаточно трудоемким. В то же время кассовые операции отличаются однообразностью, а методы их проверки простотой.

В первую очередь аудитор должен проанализировать состояние внутреннего контроля, дать предварительную оценку соблюдения кас-

совой дисциплины, определить наиболее уязвимые места, в которых возможны нарушения. Признаками недостаточности или полного отсутствия системы внутреннего контроля за движением наличных денежных средств в кассе являются:

• отсутствие приказа, устанавливающего периодичность внезапных проверок кассы с полным полистным пересчетом денежной наличности, а также проверки других ценностей, которые могут храниться в кассе;

• назначение в комиссии по проведению проверки одних и тех же лиц, отсутствие прилагаемых к акту записей о полистном пересчете банкнот, т.е. наличие признаков формального проведения проверки кассы;

• предоставление права подписи кассовых документов другим лицам помимо руководителя и главного бухгалтера, не отраженное в приказе;

• отсутствие договора о полной материальной ответственности с кассиром; отсутствие в штатном расписании кассира и исполнение его обязанностей другим работником без приказа или письменного распоряжения руководителя.

Наличие одного или нескольких из этих признаков свидетельствует о том, что вероятность нарушений при ведении кассовых операций является очень высокой.

Основными аудиторскими процедурами, используемыми при проверке кассовых операций, являются: инвентаризация кассы, обследование помещения кассы, опрос, проверка соблюдения установленных правил совершения некоторых операций, проверка и сравнение документов.

На практике наиболее часто имеют место следующие виды нарушений кассовой дисциплины:

• неоприходование и присвоение денежных сумм из банка (выявляется путем применения метода проверки документов, подготовленных аудируемым лицом, и метода проверки документов, полученных от третьих лиц); неоприходование и присвоение денежных сумм, поступивших от различных физических и юридических лиц по приходным ордерам (для выявления такого рода фактов необходимо получить письменные подтверждения от третьей стороны, т.е. от тех сторон и лиц, за которыми числится непогашенная задолженность, а также провести устный опрос сотрудников, за которыми также числится непогашенная задолженность: наличные деньги под отчет выдаются при условии полного расчета по ранее выданному авансу);

• прямое ничем не замаскированное изъятие денежных средств (выявляется методом инвентаризации кассовой наличности); недоста-

ча денежных средств, маскируемая расписками должностных лиц, работников бухгалтерии и других сотрудников (выявляют путем проверки документов, подготовленных аудируемым лицом); повторное использование одних и тех же документов для списания денег по кассе (следует проверить, не предъявлен ли кассиром уже проведенный по кассе в прошлые отчетные периоды расходный документ; в результате этой операции в кассе образуется излишек, который присваивается кассиром; такое нарушение обычно сопровождается подчисткой номеров, дат и сумм);

• излишнее списание денег по кассе путем неправильного подсчета итогов в кассовых документах и кассовых отчетах (выявляют методом арифметических расчетов);

• излишнее списание денег по кассе без оснований или по подложным документам (выявляют путем проверки обоснованности включения лиц в расчетно-платежные ведомости);

• присвоение депонированной заработной платы и средств, начисленных по другим основаниям (выявляют путем сверки данных аналитического учета с данными синтетического учета на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по депонентам»: обращая особое внимание на те операции, которые списаны, минуя счета расчетов, на производственные затраты или расходы на продажу, а также путем проверки соответствия записей в кассовой книге записям в журнале-ордере № 1 и ведомости № 1 по счету «Касса» и Главной книге).

При проведении сплошной проверки необходимо убедиться, соответствует ли принятый на предприятии порядок учета денежных средств порядку, установленному нормативными документами. Порядок хранения, расходования и учета денежных средств в кассе установлен указанием Банка России от 14 ноября 2001 г. № 1050-У «Об установлении предельного размера расчетов наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами по одной сделке».

Во время проверки следует установить, соблюдает ли предприятие установленный лимит хранения наличных денег, так как в кассе можно хранить лишь незначительные денежные суммы для выдачи авансов на командировки, для оплаты мелких хозяйственных расходов и других небольших платежей. Допустим, что фирма хранит в кассе деньги сверх установленного лимита, или что по одному договору она расплатилась наличными с юридическим лицом, и сумма этого платежа превысила 60 000 руб. В статье 15.1 КоАП РФ предусмотрено, что указанные нарушения влекут наложение административного штрафа: на должностных лиц — в размере от 40 до 50 МРОТ; на юридических лиц — в размере от 400 до 500 МРОТ.

Административная ответственность за превышение лимита расчетов наличными между юридическими лицами распространяется как на организацию, которая осуществила платеж, так и на организацию, которая этот платеж получила.

По желанию аудитора или директора предприятия можно провести инвентаризацию. Инвентаризация должна проходить в присутствии кассира и главного бухгалтера. Кассир должен составить кассовый отчет. При инвентаризации кассы необходимо проверить: имеется ли приказ о назначении кассира; заключен ли с кассиром договор о полной индивидуальной материальной ответственности установленной формы; соответствует ли помещение кассы рекомендациям по обеспечению сохранности денежных средств, по технической оснащенности средствами охранно-пожарной сигнализации.

После инвентаризации кассы аудитору необходимо проверить: созданы ли условия, необходимые для обеспечения сохранности денежных средств при доставке их из банка и при сдаче в банк; полноту и своевременность оприходования денег, полученных по чекам; правильность оформления приходных и расходных кассовых ордеров, кассовой книги, журнала регистрации приходных и расходных кассовых ордеров; имеются ли подписи в получении денег (для этого надо выборочно проверить^а соответствие подписи в расходных ордерах и ведомостях); правильность ведения кассовой книги и остатков денег по ней; наличие или отсутствие штампов на кассовых документах («Получено», «Оплачено»); соответствие фамилий в платежных ведомостях фамилиям в других документах; соблюдается ли лимит хранения наличных денег в кассе; правильность выдачи денег по доверенностям; соблюден ли порядок регистрации контрольно-кассовых машин в налоговых органах; наличие в организации действующей системы проведения ревизии кассы.

В кассе могут храниться денежные документы. К ним относятся путевки в санатории и дома отдыха, почтовые марки, проездные билеты, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и другие документы. Как уже было сказано, учет денежных документов ведется на субсчете 50-3 «Денежные документы», при этом аналитический учет ведется по каждому виду денежных документов.

Аудитору необходимо проверить: правильность учета денежных документов (поступление и списание денежных документов оформляется кассовыми приходными и расходными документами и отражается в книге по движению денежных документов; кассир составляет отчет по движению денежных документов и сдает его главному бухгалтеру); правильность составления бухгалтерских проводок по счету 50-3 «Де-

нежные документы» и записей в книге по учету и движению денежных документов.

На практике часто создается ситуация, когда кассиром-операци¬онистом магазина был ошибочно пробит чек на одну и ту же сумму дваж¬ды. Возникает вопрос о том, как исправить эту ошибку и какие дей¬ствия надо предпринять. В случае совершения ошибки при вводе суммы и невозможности погашения чека в течение смены неиспользованный чек актируется в конце смены. Такое требование установлено п. 4.3 Типовых правил эксплуатации контрольно-кассовых машин при осу¬ществлении денежных расчетов с населением, утвержденных письмом Минфина России от 30 августа 1993 г. № 104. В разделе 4 «Работа кас¬сира в течение смены» указанных Типовых правил определено, что в случае ошибки кассира-операциониста и невозможности погашения чека в течение смены чек актируется в конце смены (составляется акт по форме № 54, утвержденной постановлением Госкомстата России от 25.12.98 № 132 «Об утверждении унифицированных форм первич¬ной учетной документации по учету торговых операций»).

Ошибочно пробитые кассовые чеки погашаются, наклеиваются на лист бумаги и прикладываются к сдаваемым в бухгалтерию актам.

На суммы, ошибочно пробитые по контрольно-кассовой маши¬не, по которым оформлены акты по форме № 54 и имеются в наличии подтверждающие документы (чеки), организация имеет право умень¬шить фактически полученную за текущий рабочий день (смену) вы¬ручку.

Данные суммы отражаются по графе 15 журнала кассира-опера¬циониста, графе 8 справки-отчета кассира-операциониста и строке «вы¬дано покупателям (клиентам) по возвращенным им чекам (ошибочно пробитым чекам)» сведений о показаниях счетчиков ККМ и выручке организации.

Особое внимание следует уделить проверке правильности отра¬жения сумм самостоятельно обнаруженных недостач в операционной кассе магазинов.

На практике иногда возникает ситуация, когда нужно вернуть деньги покупателю из операционной кассы. В таких случаях следует потребовать чек. Директор должен поставить на нем свою подпись. После этого на сумму возврата оформляют акт по форме № КМ-3.

Возвращенный кассовый чек и акт по форме № КМ-3 наклеива¬ют на лист бумаги и сдают в бухгалтерию магазина. Бухгалтер прикла¬дывает этот лист к тому приходному кассовому ордеру, которым оформ¬ляет получение выручки магазина за день. Из-за того, что деньги покупателю возвращают не из главной, а из операционной кассы

предприятия, в учете выручка за день отражается за минусом выданных покупателю денег.

Суммы, выплаченные покупателям по неиспользованным кассовым чекам, кассир вписывает в графу 15 журнала кассира-операциониста.

Сумму выявленной недостачи бухгалтерия должна отразить в ***акте о проверке наличных денежных средств кассы унифицированной формы № КМ-9.***

Следует отметить, что в журнале кассира-операциониста отсутствуют графы и строки для указания суммы недостачи. Однако для того чтобы отразить недостачу денег в операционной кассе, можно ввести в журнал дополнительную графу или строку.

Основная информация по **расчетному счету** содержится в банковских выписках и приложенных к ним первичных документах. Аудитор должен проверить, подтверждена ли каждая операция, отраженная в выписке, соответствующими первичными документами.

При аудите операций по расчетному счету необходимо обратить внимание на следующее: соответствие сумм в выписках банка суммам, указанным в приложенных к ним первичных документах; правильность и полнота зачисления денег, сданных в банк наличными; правильность отражения конвертации рубля; наличие штампа банка на первичных документах, приложенных к выпискам (в случае выявления документов без штампа банка проводится встречная проверка в банке); обоснованность перечисления денежных средств акцептованными платежными поручениями через почтовые отделения связи, а также достоверность почтовых адресов получателей (депонированные заработные платы, алименты и т.п.); полнота и достоверность банковских выписок и документов к ним (остаток средств на конец периода в предыдущей выписке банка по счету должен равняться остатку средств на начало периода в следующей выписке); правильность составления бухгалтерских проводок по операциям в банке (особое внимание следует уделить тем операциям, которые списываются сразу, минуя счета расчетов, на производственные затраты или расходы на продажу); соответствие записей в выписках банка записям в журнале-ордере № 2, ведомости № 2 по счету 51 «Расчетные счета» и в Главной книге.

Если в выписке будут установлены факты подчистки и не оговоренных в письменном виде исправлений, нужно провести встречную проверку в учреждениях банка.

Особого внимания заслуживают в ходе аудита **операции бестоварных счетов.** К бестоварным относятся расчеты с научно-исследовательскими организациями, коммунальными и социальными учрежде-

ниями, сотрудниками организации, учебными заведениями. При проверке следует установить: не допускается ли неправомерное перечисление авансов и платежей по бестоварным счетам; полноту и правильность расчетов с сотрудниками организации по выданным ссудам, обоснованность выдачи таких ссуд и правильность оформления документов на их выдачу, обращая при этом особое внимание на полноту и своевременность их погашения; правильность расчетов с квартиросъемщиками и лицами, проживающими в общежитиях, ведомственных гостиницах; полноту начисления и поступления взносов родителей за содержание детей в детских дошкольных учреждениях; законность, полноту и своевременность перечисления денежных средств учебным заведениям; правильность ведения аналитического учета по счетам 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; правильность составления бухгалтерских проводок.

При аудите **операций по валютным счетам** следует обратить внимание на то, что транзитный валютный счет выполняет в основном функции счета, аккумулирующего поступающие в пользу организации средства в иностранной валюте и контролирующего эти поступления в части осуществления организацией обязательной продажи валютной выручки. Функции счета расчетов транзитный валютный счет выполняет очень ограниченно. Резиденты могут иметь счета в иностранной валюте в банках за пределами Российской Федерации. Движение средств по этим счетам отражается по счету 52,.субсчет «Валютные счета за рубежом».

Аудитору необходимо обратить внимание на следующее: как зачислялась валютная выручка от реализации и других валютных операций при совершении внешнеэкономических операций; законность открытия валютных счетов; соответствие сумм по выпискам банка суммам, отраженным в первичных документах; правильно ли применялись формы расчетов при внешнеэкономической деятельности; своевременно ли предоставляются платежные поручения на продажу выручки, если зачисление валютной выручки прошло по транзитному счету; правильно ли оплачено комиссионное вознаграждение за открытие валютных счетов; правильно ли отражены в учете операции по покупке и продаже валюты; правильно ли рассчитаны и отнесены курсовые разницы; правильно ли перечислены авансы за импортную продукцию. Следует также обратить внимание на особенности операций с наличной валютой. По российскому законодательству операции с наличной валютой по расчетам с юридическими и физическими лицами запрещены. Однако при командировании сотрудников организа-

ции за границу эти операции допускаются. Ответственность за нарушение валютного законодательства установлена ст. 15.25 КоАП РФ об административных правонарушениях.

Если в организации ведутся **операции по прочим счетам в банках,** то аудитору необходимо проверить: правильность и законность применения аккредитивной формы расчетов; правильность документального оформления операций, оплаченных чеками из лимитированных и не лимитированных чековых книжек; наличие депозитных сертификатов, приобретенных у банка; полноту и правильность документального оформления операций по движению средств целевого финансирования, поступивших на содержание социальных учреждений (детского сада, яслей и т.д.) от родителей и прочих источников; предоставлены ли балансы и другие необходимые документы от структурных подразделений, выделенных на самостоятельный баланс; правильность составления бухгалтерских проводок.

Если на специальном счете учитывается иностранная валюта, то операции по ней осуществляются в таком же порядке, как и по валютному счету. Соответствие записей в выписках банка по операциям счета 55 сверяется с Главной книгой и журналом-ордером № 3.

При аудите **учета средств в пути** аудитору необходимо проверить: наличие первичных документов; правильность составления бухгалтерских проводок по операциям со средствами в пути; правильность ведения аналитического учета по счету 57 «Переводы в пути».

Аудитору следует также проверить правильность учета денежных документов; из каких источников они приобретаются; правильность составления бухгалтерских проводок; ведение аналитического учета движения денежных документов по их видам.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ РАСЧЕТОВ

Глава 4

4.1. ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ И НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

При учете и аудите расчетов необходимо руководствоваться следующими законодательно-нормативными документами:

- Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации (письмо Банка России от 22 сентября 1993 г. № 40);
- Федеральный закон от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»;
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49);
- Порядок регистрации контрольно-кассовых машин в налоговых органах (приложение к приказу Госналогслужбы России от 22 июня 1995 г. №ВГ-3-14/36);
- Методические рекомендации по вопросам применения контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением (письмо Госналогслужбы России от 5 мая 1994 г. № НИ-6-07/152);
- Типовые правила эксплуатации контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением (письмо Минфина России от 30 августа 1993 г. № 104);
- Об установлении предельного размера расчетов наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами по одной сделке (указание Банка России от 14 ноября 2001 г. № 1050-у);
- Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету налоговых операций (постановление Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88);
- Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин (постановление Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132);
- Об изменении норм возмещения командировочных расходов на территории Российской Федерации (приказ Минфина России от 6 июля 2001 г. № 49н);

• Размеры предельных норм возмещения расходов по найму жилого помещения при краткосрочных командировках на территории зарубежных стран (приказ Минфина России от 4 марта 2002 г. № 15н);

• Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих аудиту услуг (утверждены Минфином России 23 апреля 2004 г.);

• О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций с векселями, применяемыми при расчетах между организациями за поставку товаров, выполненные работы и оказанные услуги (письмо Минфина России от 31 октября 1994 г. № 142).

4.2. ПОНЯТИЯ ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

Под дебиторской понимают задолженность других организаций, работников и физических лиц данной организации (задолженность покупателей за купленную продукцию, подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы и др.). Организации и лица, которые должны данной организации, называются дебиторами.

Кредиторской называют задолженность данной организации другим организациям, работникам и лицам, которые называются кредиторами. *

В бухгалтерском балансе дебиторская и кредиторская задолженности отражаются по их видам. Дебиторская задолженность отражается в основном на счетах 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», а кредиторская — на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По истечении срока исковой давности дебиторская и кредиторская задолженности подлежат списанию. Общий срок исковой давности установлен в три года. Для отдельных видов требований законом могут быть установлены специальные сроки исковой давности, сокращенные или более длительные по сравнению с общим сроком. Срок исковой давности начинает исчисляться по окончании срока исполнения обязательств, если он определен, или с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства. Дебиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на уменьшение прибыли или резерва сомнительных долгов. Списание задолженности оформляется приказом руководителя и следующими записями:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» — К-т сч. 62, 76;

Д-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам» — К-т сч. 62, 76.

Списанная дебиторская задолженность не считается аннулированной. Она должна отражаться на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

При поступлении средств по ранее списанной дебиторской задолженности дебетуют счета учета денежных средств (50,51,52) и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно на указанные суммы кредитуют забалансовый счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

Кредиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на финансовые результаты и оформляется бухгалтерской записью: Д-т сч. 60, 76 — К-т сч. **91.**

4.3. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОЛРЯЛЧИКАМИ

К поставщикам и **подрядчикам** относят организации, поставляющие сырье и другие товарно-материальные ценности, а также оказывающие различные виды услуг (отпуск электроэнергии, пара, воды, газа и др.) и выполняющие разные работы (капитальный и текущий ремонт основных средств и др.).

Расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются после отгрузки ими товарно-материальных ценностей, выполнения работ или оказания услуг либо одновременно с ними с согласия организации или по ее поручению. В настоящее время организации сами выбирают форму расчетов за поставленную продукцию или оказанные услуги.

На предъявленные на оплату счета поставщиков кредитуют счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и дебетуют соответствующие материальные счета (10,11,15 и др.) или счета по учету соответствующих расходов (20, 26, 97 и др.).

На счете 60 задолженность отражается в пределах сумм акцепта. При обнаружении недостач по поступившим товарно-материальным ценностям, несоответствия цен, обусловленных договором, и арифметических ошибок счет 60 кредитуют на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

Сумма НДС включается поставщиками и подрядчиками в счета на оплату и отражается у покупателя по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60.

Погашение задолженности перед поставщиками отражается по дебету счета 60 и кредиту счетов учета денежных средств (51, 52, 55) или кредита банка (66, 67). Порядок бухгалтерских записей при пога-

шении задолженности перед поставщиками зависит от применяемых форм расчетов. Помимо указанных расчетов на счете 60 «Расчеты с по¬ставщиками и подрядчиками» отражают выданные авансы под закупа¬емое имущество, суммовые и курсовые разницы, а также прекращение обязательств. Выданные авансы учитывают по дебету счета 60 с креди¬та счетов учета денежных средств (51, 52 и др.).

Суммовые разницы по приобретенному имуществу после его приходования или выполненным работам (услугам) учитывают на сче¬тах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 91 «Прочие дохо¬ды и расходы» в качестве операционных доходов или расходов в зави¬симости от значения суммовых разниц.

Курсовые разницы по приобретенному имуществу (работам, ус¬лугам) также отражают на счетах 60 и 91 в качестве операционных до¬ходов и расходов в зависимости от значения курсовых разниц.

4.4. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОКУПАТЕЛЯМИ И ЗАКАЗЧИКАМИ

В настоящее время в бухгалтерском учете при отгрузке продук¬ции покупателям возникающая дебиторская задолженность отражает¬ся по цене продажи продукции на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

На суммы оплаты за отгруженную продукцию, выполненные ра¬боты и оказанн?е услуги организация предъявляет расчетные докумен¬ты покупателю или заказчику и производит бухгалтерскую запись: Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — К-т сч. 90 «Про¬дажи». При погашении покупателями и заказчиками своей задолжен¬ности они списывают ее с кредита счета 62 в дебет счетов денежных средств.

При продаже амортизируемого имущества, т.е. основных средств и нематериальных активов, а также другого имущества стоимость иму¬щества по ценам продажи списывают в дебет счета 62 с кредита сче¬та 91 «Прочие доходы и расходы». Поступление платежей за продан¬ное имущество отражают по дебету счетов по учету денежных средств (50,51,52,55) и кредиту счета 62.

На счете 62 отражают суммы полученных авансов и предвари¬тельной оплаты за поставленную продукцию (работы, услуги), а также возникающие суммовые и курсовые разницы. Суммы полученных аван¬сов и предварительной оплаты учитывают по дебету счетов учета де¬нежных средств и кредиту счета 62. При этом суммы полученных аван¬сов и предварительной оплаты учитывают на счете 62 обособленно.

Положительные суммовые разницы, возникающие по обычным видам деятельности, отражают по дебету счета 62 и кредиту счета 90

«Продажи». Отрицательные суммовые разницы оформляют по этим счетам сторнировочной записью.

Положительные курсовые разницы учитывают по дебету счета 62 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», а отрицательные — по дебету счета 91 и кредиту счета 62.

Не востребованная в срок задолженность покупателей и заказчиков списывается с кредита счета 62 в дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» или 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 62 ведут по каждому предъявленному покупателем или заказчиком счету, а при расчетах в порядке плановых платежей — по каждому покупателю или заказчику. Построение аналитического учета должно обеспечить получение данных по покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; покупателям и заказчикам по не оплаченным в срок расчетным документам; авансам полученным; векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил; векселям, дисконтированным (учтенным) в банках; векселям, по которым денежные средства не поступили в срок.

Учет расчетов с покупателями и заказчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 62 обособленно.

В организациях, выполняющих работы долгосрочного характера (строительные, проектные, научные, геологические и т.п.), для учета расчетов с заказчиками может использоваться счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». Аналитический учет по счету 46 ведется по видам работ.

4.5. ПОНЯТИЕ СУММОВЫХ РАЗНИЦ И ИХ ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ ПОКУПАТЕЛЯ И ПРОДАВЦА

В соответствии с ПБУ 10/99, ПБУ 5/01 и ПБУ 6/01 фактические затраты на приобретение и сооружение основных средств и приобретение материально-производственных запасов определяются с учетом суммовых разниц, возникающих до принятия соответствующих объектов к учету в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

При **покупке активов под суммовой разницей** понимается разница между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету соответствующей кредиторской задолженности, и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официально-

му или иному согласованному курсу на дату признания расхода в бухгалтерском учете.

Указанные суммовые разницы отражаются по дебету счетов учета приобретаемых активов (08, 10, И и др.) и кредиту счета 60 или 76.

При продаже готовой продукции (работ, услуг), товаров и других активов величина поступлений определяется также с учетом суммовой разницы, возникающей в случае, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте.

При **продаже активов под суммовой разницей** понимается разница между рублевой оценкой фактически поступившего в качестве выручки актива, выраженного в иностранной валюте, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этого актива, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату признания выручки в бухгалтерском учете.

Суммовые разницы, возникающие при продаже актива, учитывают по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 90 «Продажи» или 91 «Прочие доходы и расходы».

4.6. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ

В настоящее время организации обязаны составлять резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, не погашенная в установленные договором сроки и не обеспеченная соответствующими гарантиями.

Резервы сомнительных долгов создаются на основе проведенной инвентаризации дебиторской задолженности. Величина резерва определяется по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния организации-должника и оценки вероятности погашения ею долга.

На сумму создаваемых резервов сомнительных долгов дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуют счет 63 «Резервы по сомнительным долгам». Списание невостребованных долгов, признанных сомнительными, отражают по дебету счета 63 с кредита счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Списанные долги должны учитываться в течение пяти лет на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

По окончании отчетного года суммы резервов сомнительных долгов, созданные в предыдущем отчетном году и не использованные в отчетном периоде, присоединяются к прибыли отчетного года и записываются в дебет счета 63 с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Дебиторская задолженность, по которой созданы резервы сомнительных долгов, отражается в балансе в оценке нетто, т.е. за вычетом сумм указанных резервов. Вследствие этого в бухгалтерском балансе сумма резервов сомнительных долгов отдельно не отражается.

4.7. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ

Учет расчетов по налогу на добавленную стоимость. Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с НДС, предназначаются счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Счет 19 имеет субсчета: 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»; 19-2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»; 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам».

По дебету счета 19 по соответствующим субсчетам организация-заказчик отражает суммы налога по приобретаемым материальным ресурсам, основным средствам, нематериальным активам в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

По основным средствам, нематериальным активам и материально-производственным запасам после их принятия на учет сумма НДС, учтенная на счете 19, списывается с кредита этого счета в зависимости от направления использования приобретенных объектов в дебет счетов: 68 «Расчеты по налогам и сборам» — при производственном использовании; учета источников покрытия затрат на непроизводственные нужды (29, 91, 86) — при использовании на непроизводственные нужды; 91 «Прочие доходы и расходы» — при продаже этого имущества.

Суммы налога по основным средствам, нематериальным активам, иному имуществу, а также по товарам и материальным ресурсам (работам, услугам), подлежащим использованию при изготовлении продукции и осуществлении операций, освобожденных от налога, списывают в дебет счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.), а по основным средствам и нематериальным активам — учитывают вместе с затратами по их приобретению.

При продаже продукции или другого имущества исчисленная сумма налога отражается по дебету счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» (при продаже «по отгрузке»), или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (при продаже «по оплате»). При использовании счета 76 сумма НДС как задолженность перед бюджетом будет начислена после оплаты продукции покупателем (дебет счета 76, кредит счета 68). Погашение задолженности перед бюджетом по НДС отражается по дебету счета 68 и кредиту счетов учета денежных средств.

Учет акцизов осуществляется в основном аналогично учету НДС с использованием счетов **19** и 68.

Учет налога на прибыль. При начислении налога на прибыль дебетуют счет 99 «Прибыли и убытки» и кредитуют счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Причитающиеся налоговые санкции оформляют такой же бухгалтерской записью. Перечисленные суммы налоговых платежей списывают с расчетного счета или других подобных счетов в дебет счета 68.

Учет налога на доходы физических лиц. Учет расчетов организации с бюджетом по налогу на доходы физических лиц ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц».

Начисление налога на доходы физических лиц отражают с помощью одной из следующих проводок (в зависимости от ситуации):

Д-т сч. 70 — К-т сч. 68, субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» — удержан налог на доходы с сумм, выплаченных работникам экономического субъекта;

Д-т сч. 75-2 — К-т сч. 68, субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» — удержан налог на доходы с сумм дивидендов, выплаченных учредителям (участникам), если они не являются работниками экономического субъекта;

Д-т сч. 76 — К-т сч. 68, субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» — удержан налог на доходы с сумм, выплаченных физическим лицам, если они не являются работниками экономического субъекта.

Учет налога на имущество. Учет расчетов организации с бюджетом по налогу на имущество организации ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на имущество».

Начисленная сумма налога отражается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы». Перечисление суммы налога на имущество в бюджет отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 51 «Расчетный счет».

Учет транспортного налога. Данный налог введен с 1 января 2003 г. Он заменил налог с владельцев транспортных средств, налог на пользователей автомобильных дорог, а также налог на имущество физических лиц в части транспортных средств.

Плательщиками транспортного налога являются организации и физические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, являющиеся объектом налогообложения.

Налоговые ставки устанавливаются субъектами Российской Федерации в зависимости от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства на основе ставок, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации.

Платежи по транспортному налогу включаются плательщиком в состав себестоимости продукции (работ, услуг). Начисление налога отражают по дебету счетов 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др. и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на пользователей автомобильных дорог».

4.8. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С УЧРЕДИТЕЛЯМИ И АКЦИОНЕРАМИ

Все виды расчетов с учредителями (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и др.) по вкладам в уставный капитал организации, по выплате доходов и т.п. учитывают на счете 75 «Расчеты с учредителями», к которому могут быть открыты субсчета: 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»; 75-2 «Расчеты по выплате доходов» и др.

На субсчете 75-1 учитывают расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал. При создании организации на установленную сумму вкладов учредителей в уставный капитал дебетуют счет 75-1 и кредитуют счет 80 «Уставный капитал». Фактически внесенные вклады учредителей отражают по дебету соответствующих материальных, денежных и других счетов (10,15, 51,50 и др.) и кредиту счета 75-1.

Основные средства и нематериальные активы при внесении их в качестве вкладов в уставный капитал организации предварительно отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При этом на стоимость внесенных активов составляют следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» — К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»;

Д-т сч. 01 «Основные средства» — К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

Д-т сч. 04 «Нематериальные активы» — К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Оприходование имущества, предоставленного в натуральной форме в собственность организации в счет вкладов в уставный капитал, осуществляется по договорной стоимости, а имущества, предоставленного в пользование организации, — в оценке, определенной исходя из арендной платы за пользование этим имуществом, исчисленной на установленный учредителями срок.

Если акции акционерного общества продаются по цене, превышающей их номинальную стоимость, сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью учитывается по кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

На субсчете 75-2 «Расчеты по выплате доходов» учитывают расчеты с учредителями по выплате им доходов, если они не являются работниками предприятия. Начисление доходов от участия в организации отражают по кредиту субсчета 75-2 и дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Начисление доходов от участия в организации работникам организации отражают по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и дебету счета 84.

При начислении дивидендов с юридических и физических лиц удерживают налог на доход. Начисленные суммы налога отражают по дебету счета 75 или 70 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Выплаченные участникам организации суммы доходов списывают с кредита счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» в дебет счета 75 или 70. При выплате доходов продукцией (работами, услугами) организации их списывают с кредита счета 90 «Продажи» в дебет счета 75 или 70.

Аналитический учет по счету 75 ведут по каждому учредителю, кроме учета расчетов с акционерами — собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

Учет расчетов с учредителями (участниками) в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 75 обособленно.

В унитарных предприятиях для учета расчетов с государственными и муниципальными органами по выделенному имуществу и расширению доходов используют счет 75 «Расчеты с учредителями», к которому могут быть открыты субсчета: 75-1 «Расчеты по выделенному имуществу»; 75-2 «Расчеты по выплате доходов».

4.9. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С РАЗНЫМИ ДЕБИТОРАМИ И КРЕДИТОРАМИ

Для учета различных расчетных отношений с другими организациями, отдельными лицами используют активно-пассивный счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

К счету 76 могут быть открыты субсчета: 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»; 76-2 «Расчеты по претензиям»; 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»; 76-4 «Расчеты по депонированным суммам» и др.

На субсчете 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» отражают расчеты по страхованию имущества и персонала организации, в котором организация выступает страхователем.

Начисленные суммы страховых платежей отражают по кредиту субсчета 76-1 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или других источников страховых платежей (08,23,25,26,29 и т.п.).

Перечисленные суммы страховых платежей страхователям списывают с кредита счетов по учету денежных средств (51,52,55) в дебет счета 76-1.

Потери товарно-материальных ценностей по страховым случаям списывают с кредита счетов 10,43 и др. в дебет счета 76-1. По дебету счета 76-1 отражают сумму страхового возмещения, причитающуюся по договору страхования работнику организации (кредитуют счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»).

Суммы страхового возмещения, полученные организацией от страховых организаций, отражают по дебету счетов учета денежных средств (51, 52, 55) и кредиту счета 76-1. Некомпенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев списывают в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет по счету 76-1 ведут по страховщикам и отдельным договорам страхования.

На субсчете 76-2 «Расчеты по претензиям» отражают расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам. В дебет этого счета списывают причиненный организации ущерб по вине поставщиков материальных ресурсов, подрядчиков, учреждений банков и других организаций с кредита следующих счетов: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на суммы несоответствия цен и тарифов, качества, арифметических ошибок и т.п. по уже оприходованным ценностям; 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и других счетов учета затрат — за брак и потери, возникшие по вине

поставщиков и подрядчиков; учета денежных средств и кредитов банка (51, 52, 66, 67 и др.) — по суммам, ошибочно списанным со счетов организации; 91 «Прочие доходы и расходы» — по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей услуг за несоблюдение договорных обязательств.

Суммы удовлетворенных претензий списывают с кредита счета 76-2 в дебет счетов учета денежных средств (51, 52 и др.). Суммы неудовлетворенных претензий, как правило, списывают с кредита счета 76-2 в дебет тех счетов, с которых они были списаны на счет 76-2 (10, 20, 23, 60 и др.).

Уплаченные организацией разные штрафы, пени и неустойки списывают с кредита счетов учета денежных средств в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

На субсчете 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» учитывают расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества. Подлежащие получению доходы отражают по дебету счета 76-3 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Полученные доходы записывают по дебету счетов учета активов (51, 52 и др.) и кредиту счета 76-3.

На субсчёте 76-4 «Расчеты по депонированным суммам» учитывают расчеты с работниками организации по не выплаченным в установленный срок суммам из-за неявки получателей. Депонированные суммы отражают по кредиту счета 76-4 и дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». При выплате депонированных сумм получателю кредитуют счета учета денежных средств и дебетуют счет 76-4.

Аналитический учет по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» ведут по каждому дебитору и кредитору. Сальдо по счету 76 определяют по оборотной ведомости по аналитическим счетам счета 76.

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 76 обособленно.

4.10. АУДИТ РАСЧЕТОВ

Целью аудита состояния расчетов является исследование договорной и расчетной дисциплины, соблюдения платежной дисциплины, состояния дебиторской и кредиторской задолженности организации. При **аудите расчетов** аудитору необходимо проверить: заключены

ли договоры поставки продукции; реальность задолженности покупа¬телей, что должно быть подтверждено актами инвентаризации счетов; правильность ведения аналитического учета счета 62 «Расчеты с поку¬пателями и заказчиками»; правильность составления бухгалтерских проводок по счету 62; соответствие записей аналитического учета по счету 62 записям в журнале-ордере №11, Главной книге и балансе (при журнально-ордерной форме учета).

Особое внимание должно быть обращено на задолженность с истекшим сроком исковой давности. Аудитору следует выяснить при¬чины ее возникновения, а также уточнить, были ли приняты меры к взысканию задолженности. Аудит состояния расчетов следует начи¬нать с анализа материалов инвентаризации и актов сверок взаиморас¬четов, что позволяет выяснить реальное положение дел с дебиторской и кредиторской задолженностью.

При **аудите расчетов по возмещению материального ущерба** аудитору необходимо выяснить: причины возникновения материаль¬ного ущерба; отнесены ли суммы по недостачам, растратам и хищени¬ям на виновных лиц; правильно ли оформлены и выведены результаты инвентаризации денежных средств и товарно-материальных ценностей и порядок регулирования выявленных при инвентаризации недостач и потерь; была ли проведена инвентаризация при списании материаль¬ных ценностей в пределах норм естественной убыли; правильность и обоснованность списания недостач материальных ценностей на из¬держки производства, когда виновные лица не установлены; ведение аналитического учета по счету 73, субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»; соответствие записей аналитического учета по счету 73 записям в журнале-ордере № 8, Главной книге и балансе (при журнально-ордерной форме учета).

При **аудите расчетов с поставщиками и подрядчиками, дебито¬рами и кредиторами** необходимо выяснить документальную обосно¬ванность произведенных операций, убедиться в подлинности докумен¬тов и правильности их оформления.

При проверке аудитор должен обратить внимание на следующее:

• имеются ли договоры на поставку продукции (выполнение работ, услуг) и правильно ли они оформлены; при наличии дебитор¬ской и кредиторской задолженности необходимо установить дату воз¬никновения и причину образования; имеется ли задолженность с истек¬шим сроком исковой давности, принимаются ли меры к ее взысканию; обоснованность получения авансов; уплачен ли НДС с суммы авансо¬вых платежей, поступивших в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ (услуг) на расчетный счет, или полученных в по-

рядке частичной оплаты по расчетным документам реализованных то¬варов (работ, услуг);

• правильность ведения аналитического учета и составления бухгалтерских проводок по счету 60; соответствие записей аналитиче¬ского учета записям в журнале-ордере № 8, Главной книге и балансе (при журнально-ордерной форме учета); правильность учета авансов, полученных в иностранной валюте;

• при поступлении товарно-материальных ценностей, на кото¬рые не получены расчетные документы, необходимо проверить, не чис¬лятся ли поступившие ценности как оплаченные, но находящиеся в пути или не вывезенные со складов поставщиков, и не числится ли стоимость этих ценностей как дебиторская задолженность; осуществлялась ли ин¬вентаризация расчетов (необходимо просмотреть ее результаты и, если необходимо, провести встречную проверку расчетов); полноту опри¬ходования материальных ценностей.

Необходимо сопоставить данные об их количестве и стоимости по платежным документам с данными документов на их оприходова¬ние (счетов, товарно-транспортных накладных) и показателями ана¬литического учета, отчетов движения продуктов и материалов; правиль¬ность установления цен на материальные ценности: соответствуют ли они ценам, указанным в договорах поставки; правильность списания затрат с кредита*расчетов с дебиторами и кредиторами на себестоимость продукции (работ, услуг); предъявлялись ли штрафные санкции постав¬щикам при нарушении договорных обязательств; правильность отра¬жения операций при оплате векселями; предъявлялись ли претензии поставщикам и подрядчикам в случае несоответствия цен и тарифов, обусловленных договорами, несоответствия качества стандартам или техническим условиям, за брак и простои, возникшие по вине постав¬щиков или подрядчиков; наличие зарубежных поставщиков, осуществ¬ляющих поставку материалов за иностранную валюту.

Следует уточнить, как ведется учет курсовых, суммовых разниц и как эти разницы списывались, а также выяснить, производился ли пересчет остатков по счету 60 на 1-е число соответствующего квартала.

При **аудите расчетов по доверительному управлению имуще¬ством** аудитору необходимо проверить: наличие договора доверитель¬ного управления имуществом; юридическую грамотность этого до¬говора; отдельный баланс, выделенный из самостоятельного баланса учредителя управления и доверительного управляющего; отчеты о дея¬тельности доверительного управляющего; ведение синтетического и аналитического счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»; от-

ражение операций по счетам 79 «Внутрихозяйственные расчеты», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».

При **аудите расчетов по претензиям** аудитору необходимо проверить: обоснованность, своевременность и правильность оформления документов (несоблюдение сроков предъявления претензий может быть использовано для сокрытия фактов хищения материальных ценностей, так как при отказе в удовлетворении претензий числящиеся суммы списываются на издержки производства); обоснованность претензий, предъявляемых к проверяемому предприятию; правильность ведения аналитического учета (он должен вестись по каждому дебитору и отдельным претензиям), а также соответствие записей аналитического учета записям в журнале-ордере № 8, Главной книге и балансе; правильность составления бухгалтерских проводок по субсчету 76-2 «Расчеты по претензиям».

При **аудите расчетов по совместной деятельности** аудитору необходимо проверить: заключен ли договор о совместной деятельности и правильно ли он составлен; ведется ли отдельный учет по совместной деятельности у участника, ведущего общие дела; правильность отражения участником, ведущим общие дела по договору о совместной деятельности, операций, связанных с его выполнением; правильность отражения в учете полученных от совместной деятельности финансовых результатов; правильность уплаты налогов в бюджет по результатам совместной деятельности.

При **аудите расчетов с прочими дебиторами и кредиторами** аудитору необходимо установить: правомерность использования счета 76 для выполнения расчетов (многие бухгалтеры используют счет 76 вместо счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др.); правильность и обоснованность удержаний по исполнительным листам в пользу других предприятий и лиц, а также своевременность перечисления удержанных сумм получателю; правильность расчетов с квартиросъемщиками и лицами, проживающими в общежитиях, ведомственных гостиницах; правильность расчетов за товары, проданные в кредит, наличие договоров, сроки представления поручений-обязательств покупателей, порядок погашений кредита и т.д.; полноту и правильность расчетов по выданным беспроцентным ссудам членам трудового коллектива; полноту и правильность расчетов по ссудам, выданным на индивидуальное жилищное строительство; правильность отражения в учете депонирования заработной платы (необходимо сверить записи по счету 76 с записями в книге учета депонированной зарплаты); своевременность и полноту начисления и поступления взносов родителей за содержание детей

в детских дошкольных учреждениях; правильность составления бух¬галтерских проводок по расчетам с дебиторами и кредиторами; правиль¬ность ведения аналитического учета по счетам 73, 76; соответствие записей аналитического учета по счету 76 записям в журнале-ордере № 8, Главной книге и балансе (при журнально-ордерной форме учета).

Следует установить, по каким платежам и налогам организация ведет расчеты с бюджетом. При проверке по каждому налогу необхо¬димо определить: во-первых, правильность начисления налогооблага¬емой базы; во-вторых, правильность применения ставки налогов и пла¬тежей; в-третьих, правильность арифметических подсчетов при начислении сумм налогов; в-четвертых, законность применения льгот при расчете и уплате налогов; в-пятых, полноту и своевременность уп¬латы платежей в бюджет; в-шестых, правильность составления бухгал¬терских проводок по начислению и уплате налогов и платежей; в-седь¬мых, правильность и своевременность представления в налоговую инспекцию отчетности по видам налогов и платежей; в-восьмых, пра¬вильность ведения аналитического и синтетического учета по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Нужно обратить внимание на правильность отражения в бухгал¬терском учете сумм штрафных санкций, взыскиваемых в бюджет за нарушение налогового законодательства. Следует знать, что часть пла¬тежей в бюджет^ключается в состав затрат по производству и реализа¬ции продукции, выполненных работ и предоставленных услуг; часть относится на финансовые результаты, а часть осуществляется за счет чистой прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ

Глава 5

5.1. ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ И НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

При учете и аудите расчетов с персоналом необходимо руководствоваться следующими законодательно-нормативными документами:

- Инструкция о составе фонда заработной платы и выплат социального характера (постановление Госкомстата России от 24 ноября 2000 г. № 116 по согласованию с Минэкономразвития России, Минтруда России и Банком России);
- Трудовой кодекс Российской Федерации;
- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99);
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99);
- Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты (постановление Госкомстата России от 6 апреля 2001 г. № 26).

5.2. ВИДЫ, ФОРМЫ И СИСТЕМЫ ОПЛАТЫ ТРУДА

Задачами бухгалтерского учета расчетов с персоналом являются:

- своевременное документальное отражение фактических затрат труда;
- точное отражение объемов выполненных работ или выхода продукции и использованного рабочего времени;

ш контроль за правильностью применения установленных норм и расценок, обеспечивающих точное начисление оплаты труда;

- контроль за количеством труда, вложенным каждым работником хозяйства, с целью точного исчисления заработка и выплаты его в установленные сроки;
- контроль за использованием установленного фонда оплаты труда и численности работников хозяйства по их категориям;

• соблюдение порядка распределения оплаты труда по бухгалтерским счетам, обеспечивающего правильность исчисления затрат на объектах учета;

• широкое применение прогрессивных форм организации и оплаты труда, в том числе в условиях подрядных и арендных отношений.

Выполнение этих задач способствует укреплению трудовой и финансовой дисциплины, режиму экономии и рациональному использованию трудовых ресурсов.

Понятие **-«рабочее время»-** трактуется двояко. Во-первых, это время, затрачиваемое на производство материальных и духовных благ или выполнение определенного объема работ. Измеряется для отдельного работника в человеко-годах, человеко-днях, человеко-часах. Во-вторых, это период времени, в течение которого наемный работник обязан выполнять требуемую нанимателем работу.

Под **нормой выработки** понимают количество операций, изделий, которое должно быть изготовлено или выполнено в единицу времени (час, смену и т.д.) в определенных организационно-технических условиях одним рабочим или группой рабочих соответствующей квалификации. Норма выработки является величиной, обратно пропорциональной норме времени. Устанавливается для работ с большой повторяемостью в течение смены на рабочем месте. Для нормирования труда основных рабочих она применяется в тех случаях, когда в течение рабочей смены выполняется одна и та же работа при неизменном составе исполнителей. Норма выработки для нормирования труда вспомогательных рабочих целесообразна, если за ними закреплена одна определенная работа, входящая в структуру производственного процесса, причем содержание, объем и методы ее выполнения строго регламентированы. По мере внедрения организационно-технических мероприятий и изменения условий работы норма выработки пересматривается.

Выплата заработной платы обычно производится в денежной форме в валюте Российской Федерации (в рублях). В соответствии с коллективным или трудовым договором по письменному заявлению работника оплата труда может производиться в иных формах, не противоречащих законодательству Российской Федерации. Доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме, не может превышать 20% общей суммы заработной платы.

В планировании и бухгалтерском учете различают основную и дополнительную оплату труда.

К **основной относится оплата,** начисляемая работникам за отработанное время, количество и качество выполненных работ: оплата по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам, премии сдельщикам

и повременщикам, доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы, за работу в ночное время, за сверхурочные, за бригадирство, оплата простоев не по вине рабочих и т.п.

К **дополнительной заработной плате** относятся выплаты за непроработанное время, предусмотренные законодательством по труду: оплата очередных отпусков, перерывов в работе кормящих матерей, льготных часов подростков, за время выполнения государственных и общественных обязанностей, выходного пособия при увольнении и др.

Основными формами оплаты труда являются повременная, сдельная и аккордная. Первые две формы оплаты труда имеют свои системы: простая повременная, повременно-премиальная, прямая сдельная, сдельно-премиальная, сдельно-прогрессивная, косвенно-сдельная.

При **повременных формах оплата** производится за определенное количество отработанного времени независимо от количества выполненных работ.

При **повременно-премиальной системе оплаты труда** к сумме заработка по тарифу прибавляют премию в определенном проценте к тарифной ставке или к другому измерителю. Первичными документами по учету труда работников при повременной оплате являются табели.

При **прямой сдельной системе** оплата труда рабочих осуществляется за число единиц изготовленной ими продукции и выполненных работ исходя из твердых сдельных расценок, установленных с учетом необходимой квалификации. *Сдельно-премиальная система* оплаты труда рабочих предусматривает премирование за перевыполнение норм выработки и достижение определенных качественных показателей (отсутствие брака, рекламаций и т.п.). При *сдельно-прогрессивной системе* оплата повышается за выработку сверх нормы. При *косвенно-сдельной системе* оплата труда наладчиков, комплектовщиков, помощников мастеров и других рабочих осуществляется в процентах к заработку основных рабочих обслуживаемого участка.

Труд некоторых работников иногда оплачивается и по сдельной, и по повременной оплате труда, например, оплата труда руководителя небольшого коллектива, который совмещает руководство коллективом (повременная оплата) с непосредственной производственной деятельностью, оплачиваемой по сдельным расценкам.

Аккордная форма оплаты труда предусматривает определение совокупного заработка за выполнение определенных стадий работы или производство определенного объема продукции. Расчет заработка при сдельной форме оплаты труда осуществляется по документам о выработке.

Для более полного учета трудового вклада каждого рабочего в результаты труда бригады с согласия ее членов могут использоваться коэффициенты трудового участия.

В состав расходов на оплату труда сотрудников торговых организаций с позиций формирования налогооблагаемой базы по прибыли входят:

- суммы окладов, тарифных ставок, сдельных расценок и других традиционных форм оплаты;
- размеры премий и других стимулирующих трудовой процесс выплат;
- стоимость бесплатной фирменной одежды, остающейся в личном пользовании работников;
- оплата отпусков;
- денежные компенсации за неиспользованные отпуска при увольнении сотрудников;
- оплата труда на время учебных отпусков;
- оплата рабочего времени при вынужденных прогулах;
- доплата работникам при временной утрате ими работоспособности;
- суммы взносов в пользу работников на добровольное страхование в пределах 12% сумм расходов на оплату труда;
- оплата труда по договорам гражданско-правового характера;
- другие виды расходов.

В международной практике во взаимоотношениях собственников и наемных работников торговых предприятий употребляются три характерные системы оплаты труда: повременная, повременно-комиссионная и комиссионная.

Повременная форма, при которой продавцам устанавливаются средние оклады, обеспечивает им финансовую безопасность, но мало стимулирует к напряженному труду. Поэтому она используется применительно к работе, имеющей характер обслуживания и консультаций.

Повременно-комиссионная форма, при которой продавцам назначаются небольшие оклады и одновременно выплачиваются средние комиссионные в процентах от объемов продаж, является предпочтительной для обычной торговой деятельности.

Комиссионная форма, при которой продавцам выплачиваются большие комиссионные в процентах от объемов продаж, используется при продаже дорогостоящих товаров длительного пользования, реализация которых требует высокой квалификации и больших усилий.

5.3. УЧЕТ ЧИСЛЕННОСТИ РАБОТНИКОВ, ОТРАБОТАННОГО ВРЕМЕНИ И ВЫРАБОТКИ

Для учета личного состава, начисления и выплат заработной пла¬ты используют унифицированные формы первичных учетных докумен¬тов, утвержденные постановлением Госкомстата России от 6 апреля 2001 г. № 26.

Приказ (распоряжение) о приеме работника (работников) на ра¬боту (формы № Т-1 и № Т-1а) применяется для оформления и учета, принимаемых на работу по трудовому договору (контракту). Состав¬ляются лицом, ответственным за прием, на всех лиц, принимаемых на работу в организацию.

Личная карточка работника (форма № Т-2) и личная карточка государственного служащего (форма № Т-2ГС) заполняются на лиц, принятых на работу на основании приказа о приеме на работу, трудо¬вой книжки, паспорта, военного билета, документа об окончании учеб¬ного заведения и других документов, предусмотренных законодатель¬ством, а также сведений, сообщенных о себе работником.

Штатное расписание (форма № Т-3) применяется для оформле¬ния структуры, штатного состава и штатной численности организации.

Учетная карточка научного, научно-педагогического работника (форма № Т-4) применяется в научных, научно-исследовательских, научно-производственных, образовательных и других учреждениях и организациях, осуществляющих деятельность в сфере образования, науки и технологии, для учета научных работников. На каждого науч¬ного и научно-педагогического работника ведется также личная кар¬точка (форма № Т-2).

Приказ (распоряжение) о переводе работника (работников) на другую работу (формы № Т-5 и № Т-5а) используется для оформле¬ния и учета перевода работника (работников) на другую работу в орга¬низации.

Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику (работникам) (формы № Т-6 и № Т-6а) применяется для оформления и учета отпусков. На основании приказа делаются отметки в личной карточке, лицевом счете и производится расчет заработной платы, при¬читающейся за отпуск, по форме № Т-60 «Записка-расчет о предостав¬лении отпуска работнику».

График отпусков (форма № Т-7) предназначен для отражения сведений о времени распределения ежегодных оплачиваемых отпус¬ков работникам всех структурных подразделений организации на ка¬лендарный год по месяцам.

Приказ (распоряжение) о прекращении действия трудового договора (контракта) с работником (работниками) (формы № Т-8 и № Т-8а) применяется для оформления и учета увольнения работника (работников). На основании приказа делается запись в личной карточке, лицевом счете, трудовой книжке, производится расчет с работником по форме № Т-61 «Записка-расчет при прекращении действия трудового договора (контракта) с работником».

Приказ (распоряжение) о направлении работника (работников) в командировку (формы № Т-9 и № Т-9а) применяется для оформления и учета направлений работника (работников) в командировки. При необходимости указываются источники оплаты сумм командировочных расходов, другие условия направления в командировку. Командировочное удостоверение (форма № Т-10) является документом, удостоверяющим время пребывания работника в служебной командировке.

Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении (форма № Т-10а) используются для оформления и учета служебного задания, а также отчета о его выполнении.

Приказ (распоряжение) о поощрении работника (форма № Т-11) и приказ (распоряжение) о поощрении работников (форма № Т-11 а) применяются для оформления и учета поощрений за успехи в работе.

Табель уче^а использования рабочего времени и расчета заработной платы (форма № Т-12) и табель учета использования рабочего времени (форма № Т-13) применяют для табельного учета и контроля трудовой дисциплины. При использовании формы № Т-13 оплату труда начисляют в лицевом счете (форма № Т-54), расчетной ведомости (форма № Т-51) или расчетно-платежной ведомости (форма № Т-49).

Форма № Т-13 применяется в условиях автоматизированной обработки данных. Бланки табеля с частично заполненными реквизитами могут быть созданы с помощью средств вычислительной техники. В этом случае форма табеля изменяется в соответствии с принятой технологией обработки данных.

Учет выработки рабочих в организациях осуществляют мастера, бригадиры и другие работники, на которых возложены эти обязанности. Для учета выработки применяют различные формы первичных документов (наряды на сдельную работу, ведомости учета выполненных работ и др.).

Независимо от формы первичные документы содержат в себе, как правило, следующие реквизиты: место работы (цех, участок, отделение); время работы (дата); наименование и разряд работы (операции); количество и качество работы; фамилии, инициалы, табельные номера и разряды рабочих; нормы времени и расценки за единицу ра-

боты; сумма заработной платы рабочих; шифры учета затрат, на кото¬рые относится начисленная заработная плата; количество нормо-часов по выполненной работе.

Учет выработки, а вместе с тем и выбор той или иной формы пер¬вичного документа зависят от многих причин: характера производства, особенностей технологии производства, организации и оплаты труда, системы контроля и качества продукций, обеспеченности производства мерной тарой, весами, счетчиками и другими измерительными прибо¬рами.

Оформленные первичные документы по учету выработки и вы¬полненных работ вместе со всеми дополнительными документами (ли¬стками на оплату простоя, на доплаты, актами о браке и др.) передают¬ся бухгалтеру.

Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику (форма № Т-60) предназначена для расчета причитающейся работнику зара¬ботной платы и других выплат при предоставлении ему ежегодного оп¬лачиваемого или иного отпуска. Записка-расчет при прекращении дей¬ствия трудового договора (контракта) с работником (форма № Т-61) применяется для учета и расчета причитающейся заработной платы и других выплат работнику при прекращении действия трудового до¬говора (контракта).

5.4. ПОРЯДОК РАСЧЕТА ОПЛАТЫ ТРУДА, ДОПЛАТ, ОПЛАТЫ ОТПУСКОВ

При повременных формах оплата производится за определенное количество отработанного времени независимо от количества выпол¬ненных работ.

Заработок рабочих определяют умножением часовой или днев¬ной тарифной ставки разряда на количество отработанных часов или дней. Заработок других категорий работников определяют следующим образом: если эти работники отработали все рабочие дни месяца, то их оплату составят установленные для них оклады; если же они отработа¬ли неполное число рабочих дней, то их заработок определяют делени¬ем установленной ставки на календарное количество рабочих дней и ум¬ножением полученного результата на количество оплачиваемых рабочих дней.

При сдельных формах оплаты труда сумму оплаты труда рабо¬чих исчисляют умножением сдельных расценок на объем выполнен¬ных работ или количество произведенной продукции.

Для правильного начисления оплаты труда рабочим большое зна¬чение имеет учет отступлений от нормальных условий работы, которые

требуют дополнительных затрат труда и оплачиваются дополнительно к действующим расценкам на сдельную работу. Доплаты оформляют следующими документами: **дополнительные операции, не предусмотренные технологией производства,** — нарядом на сдельную работу, который обычно содержит какой-либо отличительный знак (например, яркая черта по диагонали); **отклонения от нормальных условий работы** — листком на доплату, который выписывают на бригаду или отдельного рабочего. В нем указывают номер основного документа (наряда, ведомости и др.), к которому производится доплата, содержание дополнительной операции, причину и виновника доплат и расценку.

Размеры доплат и условия их выплаты организации устанавливают самостоятельно и фиксируют в коллективном или трудовом договоре.

Простои не по вине рабочих оформляются листком учета простоев, в котором указывают время начала, окончания и длительности простоя, причины и виновников простоя и причитающуюся рабочим за простои сумму оплаты. Время простоя по вине работодателя оплачивается в размере не менее двух третей среднего заработка работника. Простои по вине рабочих не оплачивают и документами не оформляют.

Неисправимый или окончательный брак оформляют актом или ведомостью о браке и, кроме того, отмечают в первичных документах по учету выработки. Исправимый брак актом или ведомостью не оформляют. Брак не по вине работника оплачивается наравне с годными изделиями. Полный брак по вине работника оплате не подлежит. Частичный брак по вине работника оплачивается по пониженным расценкам в зависимости от степени годности продукции.

Часы ночной работы (с 22 до 6 ч) оплачиваются в повышенном размере, предусмотренном коллективным договором организации, но не ниже размеров, установленных законодательством. Продолжительность ночной работы (смены) сокращается на 1 ч.

Оплата сверхурочной работы. Сверхурочные работы допускаются в исключительных случаях. Работа в сверхурочное время оплачивается за первые два часа не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы — не менее чем в двойном размере за каждый час. Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника 4 ч в течение двух дней подряд и 120 ч в год. Компенсация сверхурочных часов отгулом не допускается.

К сверхурочным работам и к работе в ночное время не допускаются беременные женщины и женщины, имеющие детей в возрасте до трех лет, работники моложе 18 лет, работники других категорий, установленных законодательством.

Оплата работы в выходные и праздничные дни. Работа в выходные и праздничные дни компенсируется работнику предоставлением другого дня отдыха или по соглашению сторон в денежной форме. Она оплачивается не менее чем в двойном размере: сдельщикам — не менее чем по двойным сдельным расценкам; оплачиваемым по часовым (дневным) ставкам — в размере не менее двойной часовой (дневной) ставки; получающим месячный оклад — в размере не менее одной часовой (дневной) ставки сверх оклада, если работа проводилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной часовой (дневной) ставки сверх оклада, если работа проводилась сверх месячной нормы.

Оплата очередных отпусков. Право на отпуск работникам предоставляется по истечении шести месяцев непрерывной работы на данном предприятии. За работником, находящимся в отпуске, сохраняют его средний заработок.

Оплата перерывов в работе кормящих матерей. Для кормящих матерей и женщин, имеющих детей в возрасте до полутора лет, установлены дополнительные перерывы. Время этих перерывов засчитывается в счет рабочего времени и подлежит оплате в размере среднего заработка.

Пособия по временной нетрудоспособности выплачивают рабочим и служащим за счет отчислений на социальное страхование. Основанием для выплаты пособий являются больничные листы, выдаваемые лечебными учреждениями и подписанные профсоюзным органом. Размер пособия по временной нетрудоспособности зависит от стажа работы сотрудника и его среднего заработка: при непрерывном стаже работы до пяти лет — 60% заработка, от пяти до восьми лет — 80% заработка, от восьми лет и более — 100% заработка.

Независимо от стажа работы пособие выдается в размере 100%: вследствие трудового увечья или профессионального заболевания; работающим инвалидам ВОВ и другим инвалидам, приравненным по льготам к инвалидам ВОВ; лицам, имеющим на своем иждивении трех детей и более, не достигших 16 лет (учащиеся — 18 лет); по беременности и родам.

Помимо указанных случаев (оплата перерывов в работе кормящих матерей, отпусков, пособий по временной нетрудоспособности) средний заработок сохраняется за работниками, находящимися в медицинском учреждении на обследовании, обязанными проходить такое обследование; за донорами в день обследования и в день сдачи крови, а также за предоставленный им день отдыха после каждого дня сдачи крови; в ряде других случаев, установленных законодательством.

Порядок расчета средней заработной платы устанавливается по¬ становлениями Министерства труда и социального развития Россий¬ ской Федерации и распоряжениями Правительства Российской Феде¬ рации.

5.5. УЧЕТ ОПЛАТЫ ТРУДА

Синтетический учет расчетов с персоналом (состоящим и не со¬ стоящим в списочном составе организации) по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям, пенсиям работающим пенсионерам и другим выплатам), а также по выплате доходов по ак¬ циям и другим ценным бумагам данной организации осуществляется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». По кредиту счета отражают начисления по оплате труда, пособий за счет отчислений на государственное социальное страхование, пенсий и других аналогич¬ ных сумм, а также доходов от участия в организации, а по дебету — удержания из начисленной суммы оплаты труда и доходов, выдачу при¬ читающихся сумм работникам и не выплаченные в срок суммы оплаты труда и доходов. Сальдо этого счета, как правило, кредитовое и пока¬ зывает задолженность организации перед рабочими и служащими по заработной плате и другим указанным платежам.

Фонд заработной платы (ФЗП) — условный внутризаводской фонд предприятия, включающий оплату за отработанное время, обра¬ зуемый за счет суммирования начисленной заработной платы, различ¬ ных доплат, премий и компенсаций. ФЗП включает в том числе оплату труда лиц, принятых на работу по совместительству; а также оплату труда работников пенсионного состава; оплату за неотработанное вре¬ мя (ежегодных и дополнительных отпусков, льготных часов подрост¬ ков, простоев не по вине рабочих и др.); единовременные поощритель¬ ные выплаты — разовые премии, вознаграждение по итогам работы за год и годовое вознаграждение за выслугу лет (стаж работы); матери¬ альную помощь; дополнительные выплаты при предоставлении еже¬ годного отпуска, денежную компенсацию за неиспользованный отпуск; стоимость бесплатно выдаваемых работникам в качестве поощрений акций или льгот по приобретению акций и др.; выплаты на питание, жилье, топливо, стоимость бесплатно предоставляемых питания и про¬ дуктов работникам отдельных отраслей экономики.

Суммы, начисленные за ежегодные и дополнительные отпуска, включаются в фонд заработной платы следующего месяца только в сум¬ ме, приходящейся на дни отпуска в отчетном месяце. Суммы, причита¬ ющиеся за дни отпуска в следующем месяце, включаются в фонд зара¬ ботной платы следующего месяца. Суммированием фондов заработной

платы организаций можно условно получить фонд заработной платы по отрасли, региону, стране.

Затраты на оплату труда представляют собой элемент себестоимости продукции и услуг, отражающий затраты на оплату труда основного производственного персонала предприятия, включая заработную плату, премии рабочим и служащим за производственные результаты, стимулирующие и компенсирующие выплаты.

Под **прямыми затратами на оплату труда** понимают все затраты на оплату труда, которые могут быть просто и точно отнесены на конечные продукты.

Затратами, не включаемыми в расходы по оплате труда, являются затраты, не включаемые в себестоимость продукции и не относящиеся к группе статей затрат, именуемых расходами на оплату труда. Эти затраты производятся за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, к ним относятся: материальная помощь (на погашение кредита, на индивидуальное строительство, на улучшение жилищных условий и т.д.); оплата дополнительных отпусков (сверх предусмотренных законодательством) по коллективному договору; надбавки к пенсиям; единовременные пособия ветеранам; компенсации удорожания стоимости питания; оплата проезда к месту работы общественным и ведомственным транспортом (за исключением сумм, подлежащих отнесению на себестоимость); ценовые разницы по продукции, предоставляемой своим работникам; оплата путевок на лечение и отдых; расходы на организацию экскурсий и путешествий; оплату подписки на периодические издания и т.д.

Операцию по начислению и распределению оплаты труда, включаемой в издержки производства и обращения, оформляют следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 20 «Основное производство» — оплата труда производственных рабочих;

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» — оплата труда рабочим вспомогательных производств;

Д-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы» — оплата труда цехового персонала;

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» — оплата труда управленческого персонала организации;

Д-т сч. 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» — оплата труда работников обслуживающих производств и хозяйств;

Д-т сч. других счетов издержек (28,44, 45, 91, 97);

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на всю сумму начисленной оплаты труда.

Начисление оплаты труда по операциям, связанным с заготовлением и приобретением производственных запасов, оборудования к установке и осуществлением капитальных вложений, отражают, как уже отмечалось, по дебету счетов 07, 08, 10, 11, 15 и кредиту счета 70.

Пособия по временной нетрудоспособности и другие выплаты за счет средств органов социального страхования отражают по дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и кредиту счета 70.

Начисленные суммы премий, материальной помощи, пособий, оплаты труда по работам, производимым за счет средств целевого финансирования и в процессе получения внереализационных или операционных доходов, отражают по дебету счетов 91 « Прочие доходы и расходы», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 86 «Целевое финансирование» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисление доходов работникам организации по акциям и вкладам в ее имущество оформляют бухгалтерской записью: Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

В некоторых организациях ввиду сезонности производства отпуска работникам предоставляют в течение года неравномерно. Поэтому для более точного определения себестоимости суммы, выплачиваемые работникам за отпуска, относят на издержки производства в течение года равномерными долями независимо от того, в каком месяце эти суммы будут выплачиваться. Тем самым создается резерв для оплаты отпусков работникам.

Организация может создавать резерв на выплату вознаграждений за выслугу лет. Резервируемые суммы относят в дебет тех же счетов производственных затрат, на которые отнесена начисленная зарплата работников, и в кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

По мере ухода рабочих в отпуск фактически начисленные им суммы за отпускной период списывают на уменьшение созданного резерва. При этом составляют следующую запись: Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов» — К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Такой же записью оформляют начисление работникам вознаграждений за выслугу лет.

При натуральной форме оплаты труда, т.е. выдаче работникам в качестве оплаты труда готовой продукции, товаров и др., составляют следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 20, 23, 25 — К-т сч. 70 — на сумму начисленной заработной платы и др.;

Д-т сч. 70 — К-т сч. 90,91 — на сумму выданной продукции, товаров, материалов в натуре по ценам реализации, включая НДС и акцизный налог;

Д-т сч. 90,91 — К-т сч. 10,41,43 — на производственную себестоимость готовой продукции, фактическую себестоимость товаров и материалов, выданных в порядке натуральной оплаты.

5.6. УЧЕТ УДЕРЖАНИЙ ИЗ СУММ НАЧИСЛЕННОЙ ОПЛАТЫ ТРУЛА

Из начисленной работникам оплаты труда, в том числе по договорам подряда и по совместительству, производят различные удержания, которые можно разделить на две группы: обязательные удержания и удержания по инициативе организации.

Обязательными удержаниями являются налог на доходы физических лиц, по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу юридических и физических лиц.

По инициативе организации через бухгалтерию из заработной платы могут быть произведены следующие удержания: долг за работником; ранее выданные плановый аванс и выплаты, сделанные в межрасчетный период; в погашение задолженности по подотчетным суммам; за ущерб, нанесенный производству; за порчу, недостачу или утерю материальных ценностей; за брак; денежные начеты; за товары, купленные в кредит, и др.

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации налоговая ставка на доходы физических лиц устанавливается в размере 13%.

Налоговая ставка устанавливается в размере 35% в отношении следующих доходов: выигрыши, выплачиваемые организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр; стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения установленных НК РФ размеров; страховые выплаты по договорам добровольного страхования в части превышения установленных НК РФ размеров; процентные доходы по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из $^3/_4$ действующей ставки рефинансирования Банка России в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам и 9% годовых по вкладам в иностранной валюте; сумма экономии на процентах при получении налогоплательщиком заемных средств в части превышения установленных Налоговым кодексом Российской Федерации размеров.

Налоговая ставка устанавливается в размере 30% в отношении следующих доходов: дивиденды; доходы, получаемые физическими

лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации.

Удержания по исполнительным листам. Порядок удержания алиментов определен Семейным кодексом Российской Федерации, вступившим в силу в марте 1995 г., и временной инструкцией о порядке удержания алиментов.

Алименты на содержание несовершеннолетних детей устанавливаются в твердой денежной сумме или в размере: на 1 ребенка — '/,; на 2 детей — $^1/_3$; на 3 детей и более — 50% заработка (дохода), но не менее суммы, установленной законодательством.

На содержание нуждающихся в помощи родителей, супругов, других лиц алименты устанавливаются в твердой денежной сумме.

Материальная ответственность работников за ущерб, причиненный организации, предусматривается Трудовым кодексом Российской Федерации. Различают полную и ограниченную материальную ответственность.

Полная материальная ответственность возникает при заключении договора о полной материальной ответственности между организацией и работником, отвечающим за сохранность соответствующего имущества. Договор заключается в двух экземплярах, один из которых хранится у организации, а второй — у работника.

Ограничу иную материальную ответственность несут работники за порчу или уничтожение по небрежности материалов, полуфабрикатов, готовых изделий, инструментов, специальной одежды и других предметов, выданных в личное пользование, если ущерб причинен в ходе трудового процесса. Данная ответственность не может превышать среднего месячного заработка виновного работника на день выявления ущерба. Материальная ответственность свыше среднего месячного заработка допускается в случаях, предусмотренных Трудовым кодексом Российской Федерации.

Удержания из начисленной заработной платы отражают по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счетов: 68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму налога на доходы физических лиц; 28 «Брак в производстве» — на суммы удержаний с виновников брака; 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — на суммы за товары, проданные в кредит, по ссудам банков, по предоставленным займам, на суммы, взысканные в возмещение недостач, уплаченных штрафов; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на суммы по исполнительным документам и других счетов.

Погашение задолженности перед бюджетом по удержаниям отражают по дебету счета 68 с кредита счета 51 «Расчетные счета», а по алиментам — по дебету счета 76 с кредита счетов 50 «Касса» (при вы-

даче удержанных сумм из кассы), 51 «Расчетные счета» (при переводе по почте или зачислении на счет получателя в Сберегательном банке).

Учет расчетов по возмещению материального ущерба осуществляют на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

В дебет счета 73 относят суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц, с кредита счетов 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — на балансовую стоимость недостающих и испорченных ценностей, 98 «Доходы будущих периодов» — на разницу между балансовой стоимостью указанных ценностей и суммой, взыскиваемой с виновных лиц, 28 «Брак в производстве» — за потери от брака продукции и др.

По кредиту счета 73, субсчет 2 отражают погашение сумм материального ущерба в корреспонденции со счетами: 50, 51 — на сумму внесенных платежей; 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму удержаний из заработной платы; 26 «Общехозяйственные расходы» — на суммы, которые по решению суда не могут быть взысканы с виновного лица.

5.7. УЧЕТ ВЫПЛАТ НАЧИСЛЕННОЙ ОПЛАТЫ ТРУДА

Для определения суммы заработной платы, подлежащей выдаче на руки работникам, необходимо определить сумму заработка работников за месяц и произвести из этой суммы необходимые удержания. Эти расчеты производят обычно ***в расчетно-платежной ведомости по форме № 49,*** которая служит и документом для выплаты заработной платы за месяц.

В ряде организаций (особенно крупных) вместо расчетно-платежных ведомостей применяют отдельно ***расчетные ведомости по форме М Т-51*** и ***платежные ведомости по форме № Т-53.***

Аванс за первую половину месяца обычно выдают по платежным ведомостям. Сумму аванса определяют из расчета 40% заработка по тарифным ставкам или окладам с учетом отработанных работниками дней.

Заработную плату выдают из кассы в течение трех дней. По истечении этого срока кассир против фамилий работников, не получивших заработную плату, делает отметку «Депонировано», составляет реестр невыданной заработной платы и на титульном листе ведомости указывает фактически выплаченную и не полученную работниками сумму заработной платы. Суммы не выплаченной в срок заработной платы по истечении трех дней сдают в банк на расчетный счет.

На выданную сумму заработной платы составляется расходный кассовый ордер (форма № КО-2), номер и дата которого проставляются на последней странице ведомости.

Журнал регистрации платежных ведомостей (форма № Т-53а) применяется для учета и регистрации платежных ведомостей по произведенным выплатам работникам организации. Ведется работником бухгалтерии. Выплаты, не совпадающие со временем выдачи заработной платы (внеплановые авансы, отпускные суммы и т.п.), производят по расходным кассовым ордерам, на которых делают пометку «Разовый расчет по заработной плате».

Выдачу сумм заработной платы и пособий оформляют следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — К-т сч. 50 «Касса».

Не полученная в срок заработная плата оформляется следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 4 «Расчеты по депонированным суммам».

Остатки не выданной в срок заработной платы по истечении трех дней должны быть сданы в банк на расчетный счет. При этом составляют бухгалтерскую запись: Д-т сч. 51 «Расчетные счета» — К-т сч. 50 «Касса».

Учет расчетов с депонентами ведут в ***книге учета депонированной заработной платы,*** которую открывают на год. Для каждого депонента в ней отводят отдельную строку, в которой указывают табельный номер депонента, его фамилию, имя, отчество, депонированную сумму и отметки о ее выдаче. Суммы, оставшиеся на конец года невыплаченными, переносят в новую книгу, открываемую также на год.

Последующую выплату депонированной заработной платы осуществляют по расходному кассовому ордеру и отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 50 «Касса».

5.8. АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Расчетно-платежная ведомость выполняет несколько функций расчетного документа, платежного документа и, кроме того, служит регистром аналитического учета расчетов с работниками по оплате труда.

Однако на практике использовать расчетно-платежные ведомости для подсчета средней заработной платы за какой-либо предшествующий период (например, за три месяца при оплате отпуска) неудобно, поскольку необходимо делать трудоемкие выборки из различных ведомостей. Поэтому в организации на каждого работника открывают лицевые счета (формы № Т-54 и № Т-54а), в которых записывают необходимые сведения о работнике (семейное положение, разряд, оклад, стаж работы, время поступления на работу и др.), все виды начислений

и удержаний из заработной платы за каждый месяц. По этим данным легко рассчитать средний заработок за любой период времени.

Форма № Т-54 применяется для записи всех видов начислений и удержаний из заработной платы на основании первичных документов по учету выработки и выполненных работ, отработанного времени и документов на разные виды оплат. На основании данного лицевого счета составляют расчетную ведомость по форме № Т-51.

Форма № Т-54а используется при обработке учетных данных с применением средств вычислительной техники и содержит только условно-постоянные реквизиты работника. Данные по расчету заработной платы, полученные на бумажных носителях, вкладываются ежемесячно в лицевой счет. Вторая страница используется для печатания кодов видов оплат и удержаний.

5.9. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО СОЦИАЛЬНОМУ СТРАХОВАНИЮ И ОБЕСПЕЧЕНИЮ

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации с 1 января 2001 г. введен единый социальный налог, зачисляемый в государственные внебюджетные фонды — Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования Российской Федерации и предназначенный для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь.

Объектом налогообложения для исчисления налога признаются выплаты, вознаграждения и иные доходы, начисляемые работодателями в пользу работников по всем основаниям. Детальный перечень объектов налогообложения, налоговая база, доходы, не подлежащие налогообложению, налоговые льготы изложены в части второй Налогового кодекса Российской Федерации.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого фонда и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу ежемесячно в срок, установленный для получения средств в банке на оплату труда за истекший месяц, но не позднее 15-го числа следующего месяца.

Сумма налога, зачисляемая в составе социального налога в Фонд социального страхования Российской Федерации, подлежит уменьшению налогоплательщиками на произведенные ими самостоятельно расходы на цели государственного социального страхования, предусмотренные законодательством Российской Федерации.

В сроки, установленные для уплаты налога, налогоплательщики обязаны представить в Фонд социального страхования Российской Федерации сведения о суммах: начисленного налога в Фонд социального страхования Российской Федерации; использованных на выплату пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет, при рождении ребенка, на возмещение стоимости гарантированного перечня услуг и социального пособия на погребение; направленных ими на приобретение путевок; расходов, подлежащих зачету; уплачиваемых в Фонд социального страхования Российской Федерации.

Для учета расчетов по взносам на социальное страхование, в Пенсионный фонд и на медицинское страхование используется счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Этот счет имеет следующие субсчета: 69-1 «Расчеты по социальному страхованию»; 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»; 69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

Начисленные суммы в Фонд социального страхования, Пенсионный фонд, в фонды обязательного медицинского страхования относят в дебет тех счетов, на которые отнесена начисленная оплата труда, и в кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». При этом составляют следующую бухгалтерскую запись: Д-т сч. 20 «Основное производство»; Д-т других счетов производственных затрат (23,25,26 и др.) — К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчета 1, 2,3.

Часть сумм, начисленных в Фонд социального страхования, Пенсионный фонд, используется организацией для выплаты работникам соответствующих пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам, пособий на детей и др.

Начисление работникам организации указанных пособий оформляют записью: Д-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчета 1 и 2 — К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Остальную часть сумм отчислений по социальному страхованию оформляют бухгалтерской записью: Д-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчета 1, 2, 3 — К-т сч. 51 «Расчетные счета».

5.10. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

Подотчетными суммами называются денежные авансы, выдаваемые работникам организации из кассы на мелкие хозяйственные расходы и на расходы по командировкам. Порядок выдачи денег под от-

чет, размер авансов и сроки, на которые они могут быть выданы, устанавливены правилами ведения кассовых операций. С 1 января 2002 г. оплата суточных производится в размере 100 руб. за каждый день нахождения в командировке.

Расходы по проезду к месту командировки и обратно и оплата найма жилого помещения оплачиваются по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами (с учетом установленных ограничений на использование транспорта).

Организации в соответствии с коллективным договором или другим нормативным актом могут производить дополнительные выплаты, связанные с командировками, сверх установленных норм. Дополнительные выплаты относят на себестоимость продукции. Однако для целей налогообложения затраты на командировки принимаются в установленных пределах.

Подотчетные суммы учитывают на активном синтетическом счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Выдачу денежных авансов подотчетным лицам отражают по дебету счета 71 и кредиту счета 50 «Касса».

Расходы, оплаченные из подотчетных сумм, списывают с кредита счета 71 в дебет счетов 10 «Материалы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др. в зависимости от характера расходов. Возвращенные в кассу остатки неиспользованных сумм списывают с подотчетных лиц в дебет счета 50 «Касса». Аналитический учет расходов с подотчетными лицами ведут по каждой авансовой выдаче.

Не возвращенные подотчетными лицами суммы авансов списывают со счета 71 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Со счета 94 суммы авансов списывают в дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» или 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (если они не могут быть удержаны из суммы оплаты труда работников).

При **командировке работников за границу** им выдается аванс в валюте страны командирования, исходя из установленных норм суточных и квартирных.

Полученную в банке валюту приходуют по счету 50 «Касса» с кредита счета 52 «Валютные счета». Выданная под отчет валюта списывается со счета 50 в дебет счета 71 и отражается в учете в валюте платежа и ее рублевом эквиваленте по курсу Центрального банка Российской Федерации на момент выдачи. При возвращении из командировки и сдаче авансового отчета с приложением оправдательных документов задолженность подотчетных лиц списывается с кредита счета 71 в дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» и других счетов в зависи-

мости от вида расходов по курсу на день представления отчета. При изменении за период командировки курса валют курсовая разница списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы»: положительная — на доходы (дебет счета 71, кредит счета 91), отрицательная — на расходы (дебет счета 91, кредит счета 71). Аналитический учет по счету 71 ведут по каждой сумме, выданной под отчет.

5.11. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ПРОЧИМ ОПЕРАЦИЯМ

Для обобщения информации о всех видах расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда, с подотчетными лицами и депонентами, используют синтетический счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». К этому счету могут быть открыты субсчета: 73-1 «Расчеты по предоставленным займам»; 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» и др.

На субсчете 73-1 учитывают расчеты с работниками по предоставленным им займам (на индивидуальное жилищное строительство, приобретение садового домика и др.). Сумму предоставленного работнику займа отражают по дебету субсчета 73-1 с кредита счетов учета денежных средств (50,51 и др.). При погашении займа кредитуют счет 73 и дебетуют срета учета денежных средств (50, 51 и др.) или счет 70 в зависимости от принятого порядка платежа.

Если работник не возвращает выданную ему сумму займа, задолженность списывается с кредита субсчета 73-1 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

На субсчете 73-2 учитывают расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работником организации в результате хищений и недостач товарно-материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба.

Суммы, подлежащие взысканию с работников организации, списывают в дебет счета 73-2 с кредита счетов 94 «Недостачи от потери и порчи ценностей», 98 «Доходы будущих периодов», 28 «Потери от брака» и др. Взысканные суммы удержаний относят в кредит субсчета 73-2 и дебет счетов 70 (на сумму удержаний из заработной платы), 91 (при отказе судом во взыскании ввиду необоснованного иска) и др.

Операция по оформлению кредита работнику отражается по дебету счета 73, субсчет «Расчеты за товары, проданные в кредит» и кредиту счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Удержания из заработной платы работников в погашение задолженности по кредитам учитывают по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по прочим опе-

рациям» и кредиту счета 73, субсчет «Расчеты за товары, проданные в кредит». При погашении задолженности по кредитам дебетуют Счет 66 или 67 и кредитуют счет 51 «Расчетные счета». Аналитический учет по счету 73 ведут по работникам организации.

5.12. АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ

Целью аудита расчетов с персоналом является контроль над соблюдением нормативно-правовых актов, касающихся трудового законодательства, правильности начисления различных видов оплат и удержаний, правильности ведения учета расчетов как по физическим лицам, так и в целом по организации, а также начисления налогов и платежей с фонда оплаты труда (ФОТ) и выплат социального характера.

Основными нормативными документами являются Гражданский кодекс Российской Федерации, Трудовой кодекс Российской Федерации и Налоговый кодекс Российской Федерации.

В качестве источников информации служат документы по зачислению, увольнению и переводу работников организации; первичные документы; регистры бухгалтерского учета; отчетность.

Ведение первичного учета по унифицированным формам распространяется на юридических лиц всех форм собственности. По учету личного состава используются: приказ-распоряжение о приеме на работу (форма № Т-1); личная карточка (форма № Т-2); учетная карточка научного работника (форма № Т-4); приказ о переводе на другую работу (форма № Т-5); приказ о предоставлении отпуска (форма № Т-6); приказ о прекращении трудового договора (контракта) (форма № Т-8).

По учету использования рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда применяются: табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (форма № Т-12); расчетно-платежная ведомость (форма № Т-49); расчетная ведомость (форма № Т-53); лицевой счет (форма № Т-54). Применяются также первичные документы по учету выработки и сдельной заработной платы: наряды, рапорты, маршрутные листы и др.

К регистрам, подлежащим проверке, относятся сводные ведомости распределения заработной платы (по видам, шифрам затрат и др.), регистры по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в части расчетов по исполнительным листам и депонированной заработной плате, журналы-ордера № 8 и 10, Главная книга, баланс.

Прежде всего целесообразно проконтролировать **соблюдение трудового законодательства.** Основным документом, используемым для этой цели, является Трудовой кодекс Российской Федерации. Ауди-

тор может проверить, как оформляется прием и увольнение сотрудников, учитывается рабочее время сотрудников, как строится система оплаты труда и др.

Правильность оформления работников (прием на работу и увольнение) проверяется по приказам, контрактам, трудовым соглашениям. Из применяемых систем оплаты труда в основном используются сдельная и повременная системы. При повременной оплате труда необходимо проверить правильность применения тарифных ставок или условий контракта, а при сдельной — правильность применения норм и расценок.

Учет рабочего времени, соблюдения установленного режима работы и начисления заработной платы работающих, состоящих на повременной оплате труда, организуется в табеле учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (форма № Т-12). По этому документу можно проверить по каждому работающему дни отпуска, время нахождения в командировке, дни болезни и др. Для проверки применяется метод сбора аудиторских доказательств по сопоставлению соответствующих документов (личных карточек, табелей учета рабочего времени) с приказами и распоряжениями.

Аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда ведется по физическим лицам как состоящим, так и не состоящим в списочном составе по всем видам заработной платы, премиям, пособиям и другим выплатам и удержаниям (налогам, платежам и др.). Необходимые данные для этой цели накапливаются в лицевых счетах (накопительных документах), расчетно-платежной документации, а при использовании ПК могут храниться в виде отдельных файлов.

Аудитор должен проверить, ведется ли такой учет, обратить внимание на сохранность подобной информации и формирование на каждого работающего совокупного годового дохода. Помимо прямых начислений в совокупный доход должны быть включены: стоимость натуральной оплаты работникам, вознаграждения по результатам работы за год, стоимость проезда к месту отдыха работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера, приравненных к ним местностях и в отдаленных районах Дальнего Востока, стоимость бесплатно предоставляемого питания и продуктов, единовременные вознаграждения за выслугу лет и др.

При аудите учета и контроля выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам аудитор проверяет, как оформлены первичные документы (наряды, маршрутные листы и др.), правильность применения норм и расценок, наличие подписей должностных лиц, заполнение соответствующих реквизитов; обращает внимание на име-

ющиеся исправления. Особое внимание уделяется расчетам сдельного заработка при бригадной форме оплаты труда, правильности переноса итоговых сумм по работающим в расчетно-платежные ведомости. Целесообразно проверить, нет ли случаев повторного начисления сумм по ранее оплаченным документам (нарядам, разовым документам и др.). Если расчеты по учету сдельной заработной платы выполняются с применением ПК, то целесообразно проверить алгоритмы расчетов, нормативно-справочные данные.

Здесь применяются такие методы сбора аудиторских доказательств, как проверка документов, подготовленных в организации, контроль арифметических расчетов (определение сумм сдельной заработной платы).

Аудитор проверяет также, как производились начисление повременной оплаты, расчеты по среднему заработку, расчеты за дни пребывания в отпуске, расчет премий и других видов оплат. Проверка начисленной повременной оплаты для работающих с установленным окладом ведется по формуле

$$C_{зп} = C_{окл} \times t_р : t_ф,$$

где $C_{зп}$ — сумма начисленной заработной платы;
$C_{окл}$ ~ оклад работающего;
$t_р$ — отработанное время в месяц по графику рабочего времени (в часах);
$t_ф$ — месячный фонд рабочего времени (в часах).

Начисленная повременная оплата для работников с оплатой согласно установленным разряду и тарифу проверяется по формуле

$$C_{зп} = T_i \wedge t^*_{р>} \quad C$$

где T_i — тариф i-разряда (i = 1, 2,..., 7).

При несовпадении данных, полученных аудитором, с бухгалтерскими записями необходимо установить причину расхождения, и если выяснится, что бухгалтер-расчетчик неправильно произвел расчеты, в отчете аудитора делаются замечания. Бухгалтер-расчетчик должен произвести исправления и отразить их в документах.

При расчете начислений, которые определяются с использованием среднего заработка прежде всего необходимо установить, правильно ли он определен, а затем проверить правомерность выполненных начислений.

Аудитор также проверяет правильность начислений по прочим видам оплат и доплат: оплату отпусков, работы в праздничные дни, доплату за работу в ночное время и др. Методика проверки сводится к выверке алгоритмов расчетов и исходных данных. По обнаруженным ошибкам бухгалтер-расчетчик вносит необходимые исправления, пересчитывает начисления и удержания по работающим.

При **проверке расчетов удержаний из заработной платы с физических лиц** необходимо проверить справочные данные (льготы по налогу на доходы физических лиц, размер удержаний по исполнительным листам и др.), затем установить соответствие алгоритма законодательным документам и, наконец, проверить сами расчеты.

При проверке правильности исчисления налога на доходы физических лиц аудитор руководствуется положениями главы 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ. Здесь ему необходимо уточнить количество льгот, величину налогооблагаемой базы, проверить правильность расчета налога на доходы физических лиц.

При проверке налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах. Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, они не уменьшают налоговую базу, которая определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Налоговые ставки определены ст. 224 НК РФ в следующих размерах: 13%, если иное не предусмотрено настоящей статьей; 35% в отношении выигрышей по лотереям, других выигрышей и т.п.; 30% в отношении дивидендов, доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации.

Основное внимание аудитор уделяет проверке налога, исчисленного по ставке 13%. Налоговая база для этой ставки определяется как денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. 218—221 Налогового кодекса Российской Федерации.

Удержания по исполнительным листам на детей проверяют, пользуясь формулой

$$С_{уд} = (С_{НАч} х С_{п.н}) х ЛГ:100,$$

где Суд — сумма удержаний на содержание детей;
Сначч ~ общая сумма начислений по работающему за месяц;
Сп.н ~ сумма налога на доходы физических лиц, удержанного с начисленной за месяц суммы;
N — процент удержаний.

Проверка других видов удержаний не представляет сложности. Так, при проверке удержаний за товары, приобретенные в кредит, устанавливают период рассрочки, суммы удержаний и сроки платежей. При проверке погашения ссуд, выданных работникам, устанавливают сроки и внесенные суммы, сумму удержанного налога за пользование ссудой.

Сводные расчеты по заработной плате выполняют по данным счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и корреспондирующим с ним счетам. При журнально-ордерной форме учета обороты по кредиту этого счета проверяют по данным журналов-ордеров № 10 и 10/1, а дебетовые данные по счету 70 (выдача заработной платы, удержания и др.) — по данным журналов-ордеров № 1 «Касса», № 2 «Расчетный счет», № 8 — по счетам учета расчетов с бюджетом, депонентами и др.

При автоматизированной форме учета контролю подвергаются записи в ведомостях дебетовых и кредитовых оборотов. Кроме того, сводные данные проверяют по Главной книге (счета 70 и 69). Сальдо по этим счетам должны быть тождественны показателям баланса по статье «Кредиторская задолженность перед персоналом организации» и «Кредиторская задолженность перед государственными внебюджетными фондами» раздела 5 пассива и по статье «Прочие дебиторы» раздела 2 актива (в части долгов за работающими и органами страхования).

Для контроля расчетов по оплате труда используются первичные документы по учету выработки и заработной платы, расчетные (расчетно-платежные) ведомости, лицевые счета работающих, платежные ведомости и др.

Прежде всего необходимо проверить соответствие итогов в отдельных ведомостях (цехов, отделов) с общими итогами по предприятию. Затем устанавливается правильность произведенных операций по отнесению начисленной заработной платы на соответствующие счета. Так, выплаты из фонда оплаты труда, включенные в себестоимость продукции, относятся в дебет счетов 20, 23, 25, 26 (производственные затраты), 29 (на расходы непромышленных производств и хозяйств), 08 (вложения во внеоборотные активы).

При **аудите расчетов по оплате труда** аудитору сначала следует изучить достоверность первичных документов, правильность их заполнения, их соответствие требованиям и нормативам по начислению и выплате зарплаты. Также надо проверить, как соблюдается трудовое законодательство в организации, а именно, как ведется оформление сотрудников, как построена система оплаты труда и др.

Прием работников на работу и оформление проверяются по приказам, контрактам, трудовым соглашениям. Главным источником информации при проверке расчетов по оплате труда являются аналитические и синтетические данные по счетам 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (расчеты с депонентами), первичные документы по учету выработки и начислению оплаты труда, листки о временной нетрудоспособности, рас-

четы на оплату отпусков, нормативные документы, регулирующие эти операции, и т.д.

Показатели аналитического учета по счету 70 должны соответствовать записям в Главной книге и бухгалтерском балансе на одну и ту же дату. Для этого необходимо сверить сальдо по счету 70 на 1-е число в Главной книге и балансе предприятия с итоговыми суммами (к выдаче) расчетно-платежных ведомостей.

Как известно, заработная плата является элементом себестоимости продукции, работ, услуг, но включается в ее состав она по-разному. Заработная плата рабочих, непосредственно производящих продукцию, списывается на счет 20 «Основное производство». Заработная плата административно-управленческого персонала отражается на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в составе накладных расходов и списывается на тот же счет 26, но в конце месяца, вместе с другими накладными расходами. Иногда затрагиваются и другие счета.

Аудитору необходимо выборочно проверить: правильность арифметических расчетов; нет ли случаев включения в документы подставных лиц; правильность отнесения расходов к фонду оплаты труда; правильность отнесения отдельных выплат на себестоимость продукции (работ, услуг); правильность составления бухгалтерских проводок; правильность ведения синтетического и аналитического учета, сводных данных и заполнения форм бухгалтерской отчетности по фонду оплаты труда; соответствие записей аналитического учета по счету 70 «Расчеты по оплате труда» и 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами» в части расчетов по исполнительным листам и депонированной зарплате, записям в журналах-ордерах № 8 и 10, Главной книге и балансе; правильность оплаты по сдельным расценкам, тарифным ставкам и окладам; обоснованность и правильность начисления премий; правильность начисления доплат в связи с отклонениями от нормальных условий труда.

При проверке необходимо помнить следующее: простои не по вине рабочего оплачиваются в размере не ниже $^2/_3$ тарифной ставки установленного работнику разряда (оклада), а полный брак не по вине работника оплачивается в размере $^2/_3$ тарифной ставки повременщика соответствующего разряда за время, которое должно быть затрачено на эту работу по норме.

Удержание по исполнительным листам производится только при наличии этих листов либо на основании личного заявления работника. Удержание в возмещение материального ущерба, причиненного работником, производится на основании приказа по организации (при наличии согласия работника) либо по решению суда.

Аудитор также проверяет, как организован аналитический учет по счету 76, субсчет «Депонированная заработная плата». Устанавливает, велись ли карточки в разрезе физических лиц и депонированных сумм, как производилась выдача сумм депонированной заработной платы, на какой счет списывалась депонированная заработная плата после окончания срока исковой давности.

При **аудите расчетов по единому социальному налогу** аудитору необходимо проверить: правильность определения фонда оплаты труда для начисления единого социального налога; правильность применения ставок налога; своевременность и полноту перечисления взносов; правильность и обоснованность использования льгот; правильность отражения в бухгалтерском учете операций по начислению единого социального налога; соответствие записей аналитического и синтетического учета по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» записям в Главной книге и балансе (при журнально-ордерной форме учета); правильность и своевременность составления форм отчетности по единому социальному налогу и своевременность их представления.

При **аудите расчетов с подотчетными лицами** необходимо сопоставить авансовые отчеты с документами по другим разделам учета.

Если сотрудник организации направляется в командировку, ему выдаются деньги под отчет. При этом суточные за время командировки выплачиваются следующим образом: если командировка проходит на территории Российской Федерации — в российской валюте по нормам, установленным действующим законодательством; за время пребывания на иностранной территории — в иностранной валюте по нормам, установленным для работников, выезжающих во временные командировки за границу.

За день выезда в служебную командировку за границу суточные выплачиваются в размере 100% установленных норм (в российской или иностранной валюте в зависимости от даты пересечения границы), а за день пересечения границы при возвращении в Россию суточные не выплачиваются.

В случае выезда в командировку за границу и возвращения из нее в тот же день работнику выплачиваются суточные в размере 50% установленной нормы. При направлении работника в командировку в две или более страны суточные за день перемещения из страны в страну выплачиваются в размере 100% по нормам страны, в которую направляется работник, и, как правило, в валюте страны, из которой работник убывает.

При предоставлении бесплатного жилого помещения в месте командировки выплата средств на эту цель не производится. Суммы за

питание и другие личные услуги, включенные в счета за наем жилого помещения, оплачиваются за счет суточных и возмещению не подле¬жат.

Если полученные под отчет суммы в иностранной валюте не были израсходованы полностью, то в соответствии с п. 4.4 Положения о по¬рядке покупки и выдачи иностранной валюты для оплаты командиро¬вочных расходов следует: вернуть их в той валюте, в которой были по¬лучены; внести в кассу организации эквивалент суммы задолженности в рублях, исчисленной по курсу рубля к иностранным валютам, уста¬новленному Банком России на дату погашения задолженности; пога¬сить сумму задолженности наличной иностранной валютой, другой, чем получена под отчет (только в том случае, если курс рубля к данной ва¬люте устанавливается Банком России).

В последнем случае для расчета суммы задолженности приме¬няется обменный курс, указанный в документе банка страны команди¬рования (или страны обмена валюты), подтверждающем обмен выдан¬ной для оплаты командировочных расходов наличной иностранной валюты на другую наличную иностранную валюту. При отсутствии та¬кого документа применяется курс, установленный Банком России на дату погашения задолженности.

При составлении расчета по налогу на прибыль налогооблага¬емая прибыль увеличивается на сумму расходов, которые были списа¬ны на издержки производства (обращения) сверх установленных норм и нормативов.

Перечислим наиболее типичные ошибки, допускаемые бухгал¬терами при расчетах с подотчетными лицами:

1) нарушение порядка выдачи подотчетных сумм: выдача денеж¬ных средств лицам, не указанным в списке лиц, которым в соответствии с приказом руководителя организации могут быть выданы деньги на хозяйственно-операционные расходы; выдача денежных сумм из кас¬сы под отчет лицам, не являющимся работниками организации; выда¬ча денег под отчет лицам, не отчитавшимся по ранее полученным аван¬сам; несоответствие фактического расхода подотчетных сумм целям, на которые они были выданы; списание подотчетных сумм за счет чи¬стой прибыли организации;

2) нарушения при оформлении командировочных расходов: от¬сутствие приказов (распоряжений) о направлении работников в коман¬дировку; отсутствие командировочных удостоверений с отметками в месте пребывания во время командировки; несоблюдение установ¬ленных норм командировочных расходов; отсутствие приказов (рас¬поряжений) об уплате суточных сверх установленных норм; отсутствие

аналитического учета командировочных расходов в пределах норм и сверх норм;

3) нарушение порядка удержания налога на доходы физических лиц с сумм превышения командировочных расходов сверх установленных норм; некорректное выделение НДС в суммах командировочных расходов;

4) нарушения при приобретении материальных ценностей, оплате работ, услуг подотчетными лицами: выделение сумм НДС расчетным путем от стоимости материальных ценностей, приобретенных за наличный расчет в розничной торговой сети; списание на затраты сумм НДС от стоимости материальных ценностей, приобретенных через подотчетных лиц у изготовителей, в оптовой торговле;

5) нарушение порядка учета представительских расходов: несоответствие их фактического размера утвержденной смете; отсутствие аналитического учета представительских расходов в пределах норм и сверх норм;

6) нарушение порядка ведения синтетического учета расчетов с подотчетными лицами: некорректное составление бухгалтерских проводок по операциям расчетов с подотчетными лицами; неправильное выделение остатков на конец отчетного периода.

Аудитору при проверке авансовых отчетов подотчетных лиц необходимо обратить внимание на следующее: наличие приказов (распоряжений) о направлении работников в командировку; правильность возмещения командировочных расходов (суточные, квартирные, стоимость проезда); имеется ли командировочное удостоверение с отметками в месте пребывания во время командировки; правильность и своевременность составления авансовых отчетов; правильность возмещения затрат на хозяйственные нужды; наличие оправдательных документов; полнота и своевременность сдачи в кассу остатка подотчетных сумм; правильность возмещения затрат при краткосрочных загранкомандировках (при этом следует помнить, что пересчет расходов по загранкомандировкам, выраженных в иностранной валюте, производится на момент прибытия работника из командировки); правильность выведения остатков на конец месяца по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами»; соответствие записей в авансовых отчетах записям в журнале-ордере № 7 по счету 71 и Главной книге.

При аудите расчетов с подотчетными лицами аудитор должен в первую очередь обратить внимание на следующие моменты: определен ли приказом руководителя круг лиц, которым предоставлено право получать деньги под отчет; не выдаются ли подотчетным лицам авансы сверх установленных размеров; не получают ли деньги под отчет

лица, не отчитавшиеся по ранее полученным суммам; имеется ли на авансовых отчетах отметка руководителя организации о целесообразности произведенных расходов; своевременно ли отражаются в учете расходы из подотчетных сумм.

Основными источниками информации при аудите расчетов с подотчетными лицами служат: авансовые отчеты; журнал регистрации авансовых отчетов; приказы о направлении сотрудников в командировку; командировочные удостоверения; список лиц, которым разрешено получение наличных денег из кассы; сметы представительских расходов; приказы об утверждении смет представительских расходов; оправдательные документы по произведенным расходам.

Наиболее часто встречающимися нарушениями являются: выдача денежных средств лицам, не указанным в списке лиц, которым в соответствии с приказом руководителя организации могут быть выданы деньги на хозяйственно-операционные расходы; выдача денежных сумм из кассы под отчет лицам, не являющимся работниками организации; выдача денег под отчет лицам, не отчитавшимся по ранее полученным авансам; несоблюдение установленных сроков отчета о полученных суммах; несоответствие фактического расхода подотчетных сумм целям, на которые они были выданы; отсутствие приказов (распоряжений) о направлении работников в командировку; отсутствие командировочных удостоверений с отметками о месте пребывания в командировке; несоблюдение установленных норм командировочных расходов; отсутствие приказов об оплате суточных сверх установленных норм; нарушение порядка удержания подоходного налога с сумм превышения командировочных расходов сверх установленных норм; некорректное выделение налога на добавленную стоимость в суммах командировочных расходов; выделение сумм налога на добавленную стоимость расчетным путем от стоимости материальных ценностей, приобретенных за наличный расчет в розничной торговой сети; нарушение порядка учета представительских расходов.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ ЗАЕМНЫХ СРЕДСТВ

Глава 6

6.1. ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ И НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

При учете и аудите кредитов и займов необходимо руководствоваться следующими законодательно-нормативными документами:

- Закон РФ от 29 мая 1992 г. № 2872-1 «О залоге»;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49).

6.2. ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ОРГАНИЗАЦИИ, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ И ОТРАЖЕНИЕ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Обязательство — это существующая на отчетную дату задолженность организации, которая является следствием свершившихся проектов ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов. Обязательство может возникнуть в силу действия договора или правовой нормы, а также обычаев делового оборота.

Погашение обязательств предполагает обычно отток соответствующих активов в виде выплаты денежных средств или передачи других активов (оказания услуг). Погашение обязательств может происходить также в форме замены обязательств одного вида другим, преобразования обязательств в капитал, снятия требований со стороны кредитора.

Обязательства организации классифицируют по различным признакам — субъектам, видам, срочности погашения и т.д. В классификации по субъектам следует различать обязательства перед собственником организации и обязательства перед третьими лицами.

Обязательства перед собственником бывают двух видов:

1) возникающие при первоначальных и последующих взносах собственников в уставный (складочный) капитал (фонд) обязательства учитываются на счете 80 «Уставный капитал» и по этой же статье отражаются в балансе;

2) возникающие в процессе деятельности организации учитываются на счетах 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и отражаются в соответствующих статьях бухгалтерского баланса. Указанные виды обязательств перед собственниками в совокупности образуют понятие «собственный капитал».

Обязательства перед третьими лицами — это задолженность по кредитам и займам, различным видам кредиторской задолженности (поставщикам и подрядчикам, перед дочерними и зависимыми обществами, перед персоналом организации и т.п.) и прочие обязательства. В совокупности обязательства перед третьими лицами образуют понятие «заемный капитал». Отражаются эти обязательства в разделах IV и V баланса.

Деление обязательств на собственный и заемный капитал имеет важное практическое значение с точки зрения срочности их погашения. Обязательства, составляющие собственный капитал, не подлежат погашению за время деятельности организации, обязательства заемного капитала должны быть погашены в соответствующие сроки.

В зависимости от срочности погашения обязательства перед третьими лицами делят на долгосрочные (срок погашения по ним превышает 12 месяцев) и краткосрочные (срок погашения составляет менее 12 месяцев).

Различают точные и оцениваемые обязательства: по точным обязательствам сумма погашения заранее известна — задолженность по кредитам банка, по акцептованным счетам поставщиков и т.п.; по оцениваемым обязательствам сумма погашения заранее неизвестна — она определяется с учетом реально сложившихся условий.

6.3. ПОНЯТИЕ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ, ИХ ОСОБЕННОСТИ

Кредит в широком смысле — это система экономических отношений, возникающих при передаче имущества в денежной или натуральной форме от одних организаций или лиц другим на условиях последующего возврата денежных средств или оплаты стоимости переданного имущества и, как правило, с уплатой процентов за временное пользование переданным имуществом.

Различают банковский кредит и коммерческий кредит (займы). **Банковский кредит** — это выданные банком организациям и физическим лицам денежные средства на определенный срок и определенные цели, на возвратной основе и обычно с уплатой процентов. Банк имеет специальное разрешение (лицензию) на проведение банковских операций. **Коммерческий кредит (заем)** предоставляется одними органи-

зациями другим, обычно в виде отсрочки уплаты денежных средств за проданные товары. Предметом договора займа помимо денег могут быть вещи.

В отличие от банков коммерческие организации не могут предоставлять заем из чужих денежных средств, временно находящихся у заимодавца. Кроме того, организации, не располагающие банковской лицензией, не могут заниматься кредитной деятельностью систематически. Критерии систематичности законодательством не оговорены, и решение этого вопроса зависит от контролирующего органа или арбитражного суда.

Порядок выдачи и погашения кредитов определяется законодательством и составляемыми на его основе кредитными договорами. В договорах указывают объекты кредитования, условия и порядок предоставления кредита, сроки его погашения, процентные ставки, порядок их уплаты, права и ответственность сторон, формы взаимного обеспечения обязательств, перечень и периодичность предоставления соответствующих документов и т.п.

6.4. УЧЕТ КРЕДИТОВ БАНКА

В зависимости от целевого назначения и сроков предоставления различают кратко- и долгосрочные кредиты. Краткосрочный кредит выдается на нужды текущей деятельности организаций и предоставляется, как правило, на срок до одного года. Долгосрочный кредит используется на цели производственного и социального развития организации (для строительства и приобретения основных фондов, расширения и совершенствования производства и др.) и выдается на срок свыше одного года.

Для получения кредита организация направляет банку заявление с приложением копий учредительных документов, расчетов, бухгалтерских и статистических отчетов и других данных, подтверждающих обеспеченность кредита и реальность его возврата. Банки и другие кредитные учреждения определяют процентные ставки за кредит для организаций дифференцированно — в зависимости от срока пользования ссудой, а также с учетом складывающегося спроса и предложения на кредитные ресурсы. Конкретные процентные ставки за пользование кредитами, порядок уплаты процентов и другие условия кредитования предусматриваются в кредитном договоре.

На договорной основе между банком и организациями по остаткам на расчетных, текущих и других счетах (кроме бюджетных и депозитных) организациям могут выплачиваться проценты за хранение денежных средств в банке.

Для учета операций по получению и погашению кредитов исполь¬зуют пассивные счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и зай¬мам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Получен¬ные ссуды отражают по кредиту этих счетов в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и расчетов, а погашение ссуд — по дебету счетов в корреспонденции со счетами денежных средств.

Начисленные проценты по полученным кредитам являются для заемщика в соответствии с ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и за¬трат по их обслуживанию» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» его операционными расходами и отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов 66 и 67.

Из этого общего правила имеются два исключения. При исполь¬зовании заемных средств для предварительной оплаты, выдачи аван¬сов и задатков, связанных с приобретением материально-производ¬ственных запасов, предстоящим выполнением работ и оказанием услуг, начисленные заемщиком проценты за использование заемных средств относятся на увеличение дебиторской задолженности и отражаются по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счетов 66 и 67. При поступлении материально-производственных запасов, выполне¬нии работ и оказании услуг их стоимость увеличивается на сумму на¬численной дебиторской задолженности (дебетуют счета 10, 15 и др. и кредитуют счета 60 и 76).

Последующие начисления процентов за полученные кредиты под указанные объекты учитываются в общем порядке, т.е. они включают¬ся в состав операционных расходов.

Вторым исключением из общего правила является порядок на¬числения процентов по кредитам, полученным для финансирования инвестиционных активов (основных средств, имущественных комплек¬сов и других аналогичных активов).

Начисленные проценты по кредитам, полученным под инвести¬ционные активы, включаются в их первоначальную стоимость и отра¬жаются по дебету счетов 07 «Оборудование к установке» и 08 «Вложе¬ния во внеоборотные активы».

После принятия к учету основных средств, имущественного комп¬лекса и других аналогичных объектов, а также в случае, если эти объекты используются при выпуске продукции, выполнении работ и оказании ус¬луг, начисляемые проценты за полученные кредиты включаются в состав операционных расходов (дебетуют счет 91 и кредитуют счета 66 и 67).

При длительном прекращении строительства (свыше трех меся¬цев) начисляемые в этот период проценты включаются в состав опера-

ционных расходов. После возобновления строительных работ начис¬ ленные проценты вновь включают в первоначальную стоимость объек¬ тов, вплоть до их принятия к учету или их использования. Начислен¬ ные проценты за хранение денежных средств в банках отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 91.

Учет дополнительных затрат, связанных с получением кредитов (расходы по исследованию рынка кредитных услуг, оплате нотариаль¬ ных услуг, услуг связи и др.), осуществляют по дебету счета 91 в каче¬ стве операционных расходов с кредита счетов учета денежных средств или расчетов. Если указанные дополнительные затраты составляют значительную величину, то заемщик может учитывать их на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и затем равномерно списывать с кредита этого счета в дебет счета 91.

Курсовые разницы по основной сумме долга по кредитам и на¬ численным процентам, возникающие из-за несовпадения времени по¬ лучения и погашения кредита и начисления и перечисления процент¬ ных сумм, отражаются на счетах 91, 66 и 67. При этом положительные курсовые разницы отражаются по дебету счетов 66 и 67 и кредиту сче¬ та 91, а отрицательные — по дебету счета 91 и кредиту счетов 66 и 67.

6.5. УЧЕТ ЗАЙМОВ

Организации могут получать кратко- и долгосрочные займы пу¬ тем выпуска и продажи акций трудового коллектива, собственных ак¬ ций и облигаций, а также под векселя и другие обязательства. Поступле¬ ние средств от продажи акций трудового коллектива, акций и облигаций организаций, а также по другим обязательствам отражают по дебету денежных средств или счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате тру¬ да» и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и зай¬ мам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Если ценные бумаги проданы организацией по цене, превыша¬ ющей их номинальную стоимость, то разницу между ценой продажи и номинальной стоимостью отражают по кредиту счета 98 «Доходы бу¬ дущих периодов», а затем равномерно на протяжении всего срока зай¬ ма списывают с дебета счета 98 в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если облигации размещаются по цене, ниже их номинальной сто¬ имости, то разница между ценой размещения и номинальной стоимо¬ стью облигаций доначисляется равномерно в течение срока обраще¬ ния облигаций. На сумму доначислений дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуют счет 66 или 67.

Причитающиеся проценты по полученным займам отражают по кредиту счета 66 или 67 и дебету счетов учета источников выплат так же, как и по кредитам банков: в общем порядке — по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы»; при использовании займов для предварительной оплаты, выдачи авансов и задатков, связанных с приобретением материально-производственных запасов, предстоящим выполнением работ и оказанием услуг,— на увеличение дебиторской задолженности (счета 60, 76), которая списывается на счета 10, 15 и др.; при использовании займов на финансирование инвестиционных активов — на счета 07 и 08 (до принятия на учет соответствующих объектов или начала их использования).

Дополнительные затраты, связанные с получением займов, возникающие курсовые и суммовые разницы отражаются по займам так же, как и по кредитам.

Расходы, связанные с выпуском и распространением ценных бумаг, учитывают по дебету счета 91 с кредита соответствующих расчетных, денежных и материальных счетов. При погашении и возврате ценных бумаг они списываются в дебет счета 66 или 67 с кредита денежных счетов.

Поступившие денежные средства или иное имущество по договору займа денежных средств или вещей отражают по дебету счетов учета денежных^средств или соответствующего имущества (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы» и др.) с кредита счетов 66 и 67. Возврат денежных средств или иного имущества оформляют по дебету счетов 66 и 67 с кредита счетов 07,10,50,51,52 и др.

Полученные заимодавцем проценты являются его операционным доходом и подлежат обложению налогами на прибыль и НДС. Начисленный НДС по процентам отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 68.

6.6. УЧЕТ ВЫДАННЫХ ФИНАНСОВЫХ ВЕКСЕЛЕЙ

Одной из форм привлечения заемных средств является размещение обязательств путем выдачи векселей. Векселедатель может разместить вексель по пониженной по отношению к его номинальной стоимости цене (т.е. с дисконтом) или предусмотреть выплаты процентов сверх номинальной стоимости векселя.

Расчеты с банками по операции учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств учитывают на отдельных субсчетах к счетам 66 и 67. Указанные операции отражаются организацией-векселедержателем по дебету счетов 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» (на фактически полученную сумму денежных средств), 91 «Прочие доходы и расходы» (на учетный процент, уплаченный кредитной организации) и кредиту счетов 66 и 67 (на номинальную стоимость векселя).

С целью равномерного отнесения расходов по векселю (дисконта или процента) векселедатель может учесть указанные затраты на счете 97 «Расходы будущих периодов». В последующем они равномерно списываются с кредита счета 97 в дебет счета 91.

Операция учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств закрывается на основании извещения кредитной организации об оплате путем отражения суммы векселя по дебету счета 66 или 67 и кредиту соответствующих счетов учета дебиторской задолженности.

При возврате организацией-векселедержателем денежных средств, полученных от кредитной организации в результате учета (дисконта) векселей или иных долговых обязательств, из-за невыполнения в установленный срок векселедержателем или другим плательщиком по векселю своих обязательств по платежу дебетуют счет 66 или 67 и кредитуют счета учета денежных средств. При этом дебиторская задолженность, обеспеченная просроченным векселем, продолжает учитываться на счетах учета дебиторской задолженности.

6.7. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАЕМНЫХ СРЕДСТВ В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

В настоящее время широкое распространение получили операции по продаже населению товаров в кредит. Это позволяет покупателю приобрести товар с минимальными первоначальными затратами, а торговой организации — стимулировать продажи. Кредитором по такому договору может выступать любое юридическое или физическое лицо, а также банк, имеющий соответствующую лицензию.

Порядок бухгалтерского учета и налогообложения операций по продаже товаров в кредит зависит от того, как оформляются отношения сторон.

Первый способ продажи товаров в рассрочку населению предполагает, что кредит предоставляет покупателю товара непосредственно магазин. Другими словами, магазин предоставляет покупателю рассрочку по оплате товара. У этого способа есть два недостатка: во-первых, фирма ограничивает себя в оборотных средствах, а во-вторых, она берет на себя риск, что покупатель не внесет оставшуюся сумму и исчезнет вместе с товаром.

Реализация товаров с отсрочкой или рассрочкой платежа — это смешанная форма сделки: купля-продажа с элементами коммерческого кредита (ст. 823 ГК РФ). Правоотношения по договору продажи товара в кредит с рассрочкой платежа регулируются ст. 488,489 и п. 5 ст. 454 ГК РФ. Такой договор наряду с другими существенными условиями

договора купли-продажи должен содержать информацию о цене товара, порядке, сроках и размерах платежей.

Форма кредитного договора предусмотрена ст. 820 ГК РФ, в которой говорится о том, что кредитный договор должен быть заключен в письменной форме. Несоблюдение письменной формы влечет недействительность договора, такой договор считается ничтожным.

По договорам, предоставляющим отсрочку платежа, начисляются проценты заемщику в качестве платы за предоставленный кредит. Величина процентов по таким договорам и порядок их оплаты определяются договором (п. 1 ст. 809 ГК РФ).

Договор продажи товара в кредит с рассрочкой платежа определяет переход права собственности на товар. Обычно это происходит в момент фактической передачи товара покупателю. Для обеспечения исполнения договорных обязательств договором может быть предусмотрено страхование товара в пользу магазина до полного погашения задолженности.

Второй способ продажи товаров — за счет потребительских кредитов банков предполагает, что магазин при продаже товара получает непосредственно от покупателя только часть его стоимости. Остальную часть оплачивает банк, с которым покупатель заключает договор потребительского кредита.

Таким образом, магазин практически сразу получает всю стоимость реализованного товара. Покупатель же в дальнейшем погашает задолженность перед банком, который берет на себя все риски невозврата кредита покупателем.

Банк за предоставленный покупателю кредит, как правило, взимает с магазина комиссию (проценты). Величина процентов определяется договором между торговой организацией и банком (в среднем их ставка колеблется от 2 до 4% суммы кредита).

Следует отметить, что этот способ продажи товара населению для самого магазина не является продажей товара в кредит с рассрочкой платежа, поскольку кредит на приобретение товара выдает покупателю банк.

Рассмотрим оба варианта торговли в кредит подробнее.

В соответствии с п. 5, 6 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 выручка от продажи товаров является доходами от обычных видов деятельности и принимается к учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. При продаже товаров в кредит выручка принимается к учету в полной сумме дебиторской задолженности, т.е. с учетом процентов за кредит, которые заплатит покупатель.

В бухгалтерском учете выручка признается при наличии условий, перечисленных в п. 12 ПБУ 9/99. В данном случае они выполняются на дату передачи товара покупателю.

Признание выручки отражается по кредиту счета 90, субсчет 90-1 «Выручка» в корреспонденции с дебетом счетов 50 «Касса» (в части первоначального взноса, оплаченного покупателем наличными денежными средствами) и 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (в части кредита, предоставленного организацией покупателю).

Стоимость проданного товара отражается по кредиту счета 41 «Товары» в корреспонденции с дебетом счета 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж».

В целях налогообложения прибыли доходом от реализации признается выручка от реализации товаров, которая определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за проданные товары, за вычетом налогов (НДС), предъявленных покупателю (п. 1 ст. 248, п. 1,2 ст. 249 НК РФ).

Доходы в виде процентов по долговым обязательствам включаются в состав внереализационных доходов (п. 6 ст. 250 НК РФ).

При методе начисления доходы в налоговом учете признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств. Датой получения дохода от реализации признается дата реализации товара (ст. 271 НКРФ).

Порядок признания процентов регулируется п. 6 ст. 271 НК РФ. Сумма процентов (без НДС) будет включаться в состав внереализационных доходов на конец отчетного периода.

Согласно п. 1 ст. 146 НК РФ реализация товаров на территории Российской Федерации является объектом обложения налогом на добавленную стоимость. Для налогоплательщиков, утвердивших в учетной политике для целей обложения НДС момент определения налоговой базы по мере поступления денежных средств, таким моментом является день оплаты отгруженных товаров (подп. 2 п. 1 ст. 167 НК РФ).

При реализации товаров в кредит НДС нужно начислять и на суммы реализации, и на суммы причитающихся процентов, т.е. НДС необходимо заплатить со всей полученной от покупателя суммы (письмо МНС России от 22 июля 2003 г. № ВГ-6-03/807).

Порядок оформления продажи товаров длительного пользования населению в кредит (с рассрочкой платежа) на предприятиях розничной торговли установлен правилами продажи гражданам товаров длительного пользования в кредит, утвержденными постановлением Правительства РФ от 9 сентября 1993 г. № 895.

Формы первичной учетной документации по учету торговых операций при продаже товаров в кредит утверждены постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132. Эти формы должны применять все организации, продающие товары в кредит.

В настоящее время широкое распространение получила услуга потребительского кредитования банками. Для того чтобы банк начал кредитовать покупателей, торговой организации необходимо заключить с ним договор. Сама продажа товара в кредит в этом случае включает в себя две сделки. Во-первых, банк оформляет договор с покупателем, на основании которого ему предоставляется кредит. А во-вторых, между покупателем и магазином заключается договор розничной купли-продажи. Затем покупатель делает первоначальный взнос (обычно это 10—50% стоимости товара), а оставшуюся часть магазину перечисляет банк за счет выданного кредита.

При этом доходы и расходы для целей исчисления налога на прибыль определяются методом начисления. Налоговая база по НДС определяется по отгрузке.

Сумма вознаграждения банка за обслуживание покупателей магазина в бухгалтерском учете является операционным расходом (п. 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99).

Для целей исчисления налога на прибыль рассматриваемый расход учитывается*в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, согласно подп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Согласно подп. 4 п. 2 ст. 346.26 и ст. 346.27 НК РФ торговля товарами за наличный расчет через магазины площадью не более 150 $м^2$ для целей обложения единым налогом на вмененный доход (ЕНВД) признается розничной торговлей, и субъекты предпринимательской деятельности, осуществляющие такую торговлю, должны исчислять и уплачивать ЕНВД.

Предположим, что магазин в части розничной торговли является плательщиком ЕНВД. При продаже товара в кредит наличными денежными средствами оплачивается только часть товара, тогда как остальную сумму задолженности покупатель (банк) погашает безналичным путем.

Розничная торговля товарами, осуществляемая с использованием любых безналичных форм расчетов, не подпадает под действие системы налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности.

В данном случае магазин реализует товар с использованием смешанных форм расчета, где часть денег поступает по безналичному расчету (например, банк переводит их на счет магазина). Такая продажа не подпадает под ЕНВД, и поэтому магазин в данном случае должен производить уплату налогов в общеустановленном порядке.

В письме МНС России от 26 декабря 2003 г. № 01-2-03/2355 «Об уплате ЕНВД при продаже товаров с использованием смешанных форм расчетов» также говорится о том, что предпринимательская деятельность, связанная с розничной торговлей, осуществляемой налогоплательщиком с использованием любых безналичных форм расчетов, под действие системы налогообложения в виде ЕНВД не подпадает.

Таким образом, магазину придется вести раздельный учет обычных розничных продаж (без кредита) и продаж в кредит (когда часть стоимости товара оплачивается по безналичному расчету).

Порядок распределения площади торгового зала в случае осуществления одновременно деятельности, подлежащей обложению единым налогом на вмененный доход, и деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с общим режимом налогообложения, НК РФ не определен.

Поэтому, если в одном и том же магазине товар продается и за наличный расчет, и в кредит (с зачислением на расчетный счет), при исчислении суммы единого налога магазину следует учитывать всю площадь торгового зала.

Торговые фирмы сталкиваются с ситуацией, когда нужно срочно пополнить свои товарные запасы, а денег на их покупку нет. Поскольку банковские кредиты обычно выдают на короткий срок, проценты по ним высокие и на оформление документов уходит много времени, то выходом из ситуации может служить договор о займе с поставщиком товаров.

Согласно п. 1 ст. 807 ГК РФ, по договору займа организация (заимодавец) передает в собственность другой организации (заемщика) деньги или иное имущество. А заемщик обязуется через определенное время вернуть заимодавцу взятые у него деньги или ценности.

По договору займа в натуральной форме заимодавец передает в собственность заемщику вещи (например, товары). В свою очередь заемщик обязан через определенное время вернуть заимодавцу равное количество других аналогичных товаров. Основные признаки таких товаров (качество, вес и т.п.) стороны должны установить в договоре.

Разумеется, торговая фирма, продав полученные товары, вернуть заимодавцу те же самые ценности не сможет. Значит, заимодавец получит от заемщика уже другие товары, но аналогичные одолженным.

Договор займа считается заключенным только с того момента, как будут переданы товары. Это очень важная его особенность. Получается, что даже если этот договор будет подписан заимодавцем, он может в любой момент (до передачи товаров) отказаться от своих обязательств.

Договор займа является возмездным. Это означает, что заимодавец имеет право на получение с заемщика процентов. Договор займа может быть и беспроцентным, но только в том случае, если это специально предусмотрено сторонами.

Размер процентов обычно определяют заранее и фиксируют в договоре займа. Если же он в договоре не установлен, то заемщик обязан платить проценты в размере ставки рефинансирования Банка России на день уплаты долга или его соответствующей части. Об этом сказано в п. 1 ст. 809 ГК РФ.

Если график уплаты процентов специально не установлен договором, то их платят ежемесячно. Что же касается срока возврата займа, то он чаще всего указывается в договоре. Если об этом сроке в договоре не сказано, то заемщик обязан возвратить имущество в течение 30 дней с того момента, как заимодавец потребует этого. Заемщик может вернуть имущество и раньше срока. Однако согласно п. 2 ст. 810 ГК РФ это можно сделать только в том случае, когда заем беспроцентный. В противном случае без согласия заимодавца рассчитаться с ним досрочно нельзя.

Бухгалтерский учет полученных займов регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ15/01). Согласно п. 3 ПБУ15/01 задолженность по товарным займам надо отражать по стоимости полученных вещей. Эту стоимость следует указать в договоре. При этом займы учитывают на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Имущество, которое получено от заимодавца, не включается в налогооблагаемый доход (подп. 10 п. 1 ст. 251 НК РФ), поэтому стоимость товаров, оприходованных торговой фирмой по договору займа, не включается в доходы для целей исчисления налога на прибыль.

Разумеется, получив товарный заем, торговая фирма не может принять НДС по нему к вычету. Ведь товары, оприходованные по договору займа, не оплачены поставщику (заимодавцу).

Для целей исчисления налога на прибыль проценты по займам относятся к внереализационным расходам (п. 1 ст. 265 НК РФ). Однако при налогообложении прибыли учитывают не все фактически начисленные проценты, а лишь в пределах нормативной величины.

Согласно ст. 269 НК РФ нормативную величину процентов по займам можно рассчитать двумя способами.

Первый способ заключается в следующем: прежде чем признать проценты по займу расходами, организация должна убедиться, что их размер не отклоняется более чем на 20% среднего уровня процентов по займам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

Согласно п. 1 ст. 269 НК РФ кредиты и займы считаются сопоставимыми, если: они выданы в одной и той же валюте; у них одни и те же сроки возврата; у них сопоставимые объемы; они аналогичны по обеспечению.

Формула для расчета среднего уровня процентов приведена в Методических рекомендациях по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций», утвержденных приказом МНС России от 20 декабря 2002 г. № БГ-3-02/729. Рассчитав средний процент по сопоставимым займам, бухгалтер должен сравнить его с фактическими процентными ставками. И если окажется, что фактические проценты не отклоняются (в сторону повышения или в сторону понижения) от среднего уровня более чем на 20%, то для исчисления налогооблагаемой прибыли применяются фактические процентные ставки. Если же фактические процентные ставки по полученным займам выше среднего уровня более чем на 20%, то при расчете налогооблагаемой прибыли используется средняя ставка, увеличенная на 20%.

В том случае, когда фактические ставки ниже среднего уровня более чем на 20%, расходами, принимаемыми к вычету при налогообложении прибыли, признаются фактически начисленные проценты.

Второй способ предусматривает использование ставки рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,1 раза по долговым обязательствам в рублях или равной 15% по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Торговые фирмы, у которых в отчетном периоде есть сопоставимые займы, могут самостоятельно выбрать, каким способом им рассчитывать нормативную величину процентов по ним — первым или вторым. А организации, у которых сопоставимых займов нет, применяют только второй способ.

Многие организации ведут автономную систему налогового учета в регистрах, которые разработаны МНС России, специального регистра для расчета нормативной величины нет. В связи с этим данный расчет можно оформлять бухгалтерской справкой, форму которой каждая фирма должна разработать самостоятельно и утвердить приказом об учетной политике. Из справки нормативная величина процентов переносится в регистр учета внереализационных расходов.

6.8. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ РАСЧЕТОВ ПО КРЕДИТАМ И ЗАЙМАМ

Инвентаризация расчетов по кредитам и займам проводится перед составлением годовой бухгалтерской отчетности и заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерско-

го учета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Порядок проведения инвентаризации регулируется Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49).

Порядок организации бухгалтерского учета кредитов и займов регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01. Согласно п. 5 ПБУ 15/01 краткосрочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой согласно условиям договора не превышает 12 месяцев. К долгосрочной задолженности относится задолженность по полученным кредитам и займам, срок погашения которой по условиям договора превышает 12 месяцев.

Для целей составления бухгалтерской отчетности бухгалтер вправе осуществить перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную. Положение о переводе долгосрочной задолженности в краткосрочную должно быть закреплено в учетной политике организации-заемщика. Факт перевода обязательств, учтенных ранее как долгосрочные, в краткосрочные необходимо раскрыть в пояснениях к бухгалтерской отчетности. В ней следует привести расшифровку состава и изменения в течение отчетного года сумм обязательств организации по кредитам и займам.

Перевод^олгосрочной задолженности по полученным займам и кредитам в краткосрочную организацией-заемщиком производится в момент, когда по условиям договора займа и (или) кредита до возврата основной суммы долга остается 365 дней (п. 6 ПБУ 15/01). При этом в бухгалтерском учете бухгалтер производит запись: Д-т сч. 67 — К-т сч. 66.

При инвентаризации бухгалтер устанавливает наличие сумм срочной и (или) просроченной задолженности. Срочной считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора не наступил и продлен в установленном порядке. Если срок погашения задолженности наступил, а организация ее не погасила, то она обязана обеспечить перевод срочной задолженности в просроченную. Перевод срочной краткосрочной и (или) долгосрочной задолженности по полученным займам и кредитам в просроченную производится организацией-заемщиком в день, следующий за днем, когда по условиям договора займа и (или) кредита заемщик должен был осуществить возврат основной суммы долга.

Перевод срочной задолженности в просроченную осуществляется в рамках аналитического учета организации с составлением следующей бухгалтерской записи: Д-т сч. 66, субсч. «Расчеты по срочным кредитам и займам», сч. 67, субсч. «Расчеты по срочным кредитам и зай-

мам» — К-т сч. 66, субсч. «Расчеты по просроченным кредитам и зай¬мам», сч. 67, субсч. «Расчеты по просроченным кредитам и займам».

При проверке обоснованности расчетов по полученным креди¬там и займам необходимо опираться на кредитный договор или дого¬вор займа. Бухгалтеру следует проконтролировать наличие и содержа¬ние договоров банковского кредита и займа, их использование по целевому назначению, своевременность отражения в учете их получе¬ния и погашения, правильность отражения процентов за пользование заемными средствами.

Основная сумма долга (задолженность) по полученному от заимо¬давца займу и (или) кредиту учитывается организацией-заемщиком в соответствии с условиями договора займа или кредитного договора в сумме фактически поступивших денежных средств или стоимостной оценки других вещей. Причем организация-заемщик принимает к бух¬галтерскому учету указанную задолженность в момент фактической передачи денег или других вещей и отражает ее в составе кредитор¬ской задолженности (п. 4 ПБУ 15/01).

Суммы полученных организацией краткосрочных (долгосроч¬ных) кредитов и займов отражаются в бухгалтерском учете записью: Д-т сч. 50,51,52,55,60 и т.д. - К-т сч. 66,67.

Погашение кредитов и займов отражается в бухгалтерском уче¬те обратной записью: Д-т сч. 66,67 — К-т сч. 50,51,52,55.

Задолженность по непогашенным кредитам и займам показыва¬ется в бухгалтерском балансе с учетом причитающихся согласно усло¬виям договоров на конец отчетного периода к уплате процентов, поря¬док начисления которых бухгалтер должен проверить. Причитающиеся, к уплате проценты подлежат учету в составе операционных расходов и отражаются записью: Д-т сч. 91-2 — К-т сч. 66,67.

При использовании займов и кредитов для предварительной оп¬латы приобретения материально-производственных запасов, других ценностей, работ, услуг или выдачи авансов и задатков в счет их опла¬ты расходы по обслуживанию указанных займов и кредитов (в том числе проценты, причитающиеся к оплате заимодавцам) относятся органи¬зацией-заемщиком на увеличение дебиторской задолженности, обра¬зовавшейся в связи с предварительной оплатой и (или) выдачей аван¬сов и задатков на указанные выше цели. При этом в бухгалтерском учете осуществляется запись: Д-т сч. 60,76 — К-т сч. 51 (отражена предвари¬тельная оплата за поставку материально-производственных запасов (работ, услуг) за счет средств ранее полученного кредита (займа).

Начисленные проценты учитываются: Д-т сч. 60,76 — К-т сч. 66, 67 (отражена сумма начисленных процентов за пользование кредитом,

отнесенная на увеличение дебиторской задолженности, образовавшейся в связи с предварительной оплатой материально-производственных запасов, других ценностей, работ, услуг).

При поступлении в организацию заемщика материально-производственных запасов, других ценностей, работ, услуг в учете производится запись: Д-т сч. 10, 41, 20, 44 — К-т сч. 60, 76 (отражена сумма оприходованных ценностей, работ, услуг, включая проценты за кредит).

При принятии к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов и иных ценностей, выполнении работ и оказании услуг дальнейшее начисление процентов и осуществление других расходов, связанных с обслуживанием полученных займов и кредитов, отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке с отнесением указанных затрат на операционные расходы организации-заемщика по дебету счета 91-2 «Прочие расходы».

Если средства полученных займов и кредитов организация использует для приобретения и (или) строительства инвестиционного актива (основных средств, имущественного комплекса), требующего много времени и затрат, но не предназначенного для продажи, то расходы по обслуживанию кредита (займа) организацией-заемщиком (в том числе проценты за кредит) включаются в первоначальную стоимость этого актива. В бухгалтерском учете производятся следующие записи: Д-т сч. 08 — К-т сч. 66, 67 (отражена сумма начисленных процентов за пользование кредитом); Д-т сч. 01 — К-т сч. 08 (отражен ввод объекта в эксплуатацию).

Включение затрат по полученным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия актива к бухгалтерскому учету или ввода его в эксплуатацию. После указанной даты все расходы по данному кредиту включаются в операционные расходы организации и учитываются по дебету счета 91-2.

Отдельной детальной проверке подвергаются операции по учету займов, полученных путем выпуска и размещения облигаций, а также операций учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств. При этом суммы, отнесенные в кредит счетов 66 и 67, учитываются по номинальной стоимости облигаций или векселей.

Инвентаризации следует подвергнуть операции налогообложения полученных кредитов и займов. В статье 269 НК РФ оговорены условия отнесения начисленных процентов по кредитам и займам в целях налогообложения прибыли. Проценты по заемным средствам могут учитываться для целей налогообложения в пределах, не превышающих ставки процентов по аналогичным займам, полученным в том

же квартале на сопоставимых условиях, более чем на 20%. При этом под займами, выданными на сопоставимых условиях, подразумеваются долговые обязательства, выданные в той же валюте на такой же срок в сопоставимых объемах под аналогичные обеспечения. Если у организации в том же квартале займов на сопоставимых условиях не было, то проценты должны включаться в расходы для целей налогообложения в пределах ставки рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,1 раза по рублевым займам и на 15% — по кредитам в иностранной валюте.

Результаты инвентаризации расчетов по кредитам и займам согласуются с кредитными учреждениями (или организациями-заимодавцами) и подтверждаются ими путем проведения встречной сверки расчетов. Таким образом, инвентаризационная комиссия устанавливает не только обоснованность остатков сумм, числящихся на счетах 66 и 67 у организации-заемщика, но и тождественность этих сумм суммам у контрагентов (кредитных учреждений, банков, физических и юридических лиц — кредиторов). Отражение в бухгалтерском балансе неурегулированных (несверенных) сумм по этим расчетам не допускается. Результаты инвентаризации расчетов по кредитам и займам отражаются в ***акте инвентаризации по форме № ИНВ-17.***

Одной из основных целей инвентаризации расчетов по кредитам и займам является установление сумм кредиторской задолженности с истекшими сроками исковой давности. Такая кредиторская задолженность списывается на финансовые результаты по истечении срока исковой давности. В соответствии со ст. 196 ГК РФ общий срок исковой давности составляет три года. Он исчисляется с того момента, когда истек срок, предусмотренный для оплаты по договору. Основанием для списания кредиторской задолженности с истекшими сроками исковой давности являются акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами формы № ИНВ-17 и приказ руководителя организации.

6.9. АУДИТ УЧЕТА ЗАЕМНЫХ СРЕДСТВ

Источниками информации для аудита кредитов и займов служат: учетная политика экономического субъекта; выписки банка, если проценты снимаются с расчетного счета; платежные поручения, если проценты перечисляются в другой банк; мемориальные ордера банка; кредитные договоры; договоры займа; договоры залога; договоры страхования невозврата кредитов; дополнительные соглашения к кредитным договорам; первичные документы по разделу учета; регистры синтетического и аналитического учета по разделу учета; бухгалтерская отчетность.

При аудите расчетов по кредитам и займам аудитору необходимо установить: на какие цели использован кредит, соответствуют ли эти цели условиям договора на получение кредита; полноту и своевременность погашения кредитов; правильность уплаты процентов за кредит в соответствии с заключенным договором; обоснованность включения затрат, связанных с получением кредитов, в текущие расходы, в стоимость материально-производственных запасов; законность и обоснованность выдачи ссуд для рабочих и служащих на индивидуальное жилищное строительство, на строительство садовых домиков и для расчетов с торгующими организациями за товары, проданные в кредит; законность и обоснованность получения от других предприятий ссуд (займов), а также полноту и своевременность их погашения; правильность списания расходов по уплате процентов за полученные ссуды; правильность ведения синтетического и аналитического учета по счетам 66 и 67, соответствие записей учета по этим счетам записям в Главной книге, балансе и формах бухгалтерской отчетности.

В целях экономии рабочего времени аудитору вначале следует сгруппировать все кредитные договоры по определенным признакам и только затем приступить к проверке правильности начисления и отражения в бухгалтерском учете организации процентов по банковским кредитам или поручить выполнить эту работу работникам бухгалтерии проверяемой организации.

При аудите бухгалтерской отчетности, в которой находит отражение раздел, следует проверить: официальную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (бухгалтерский баланс по форме № 1, отчет о прибылях и убытках по форме № 2, приложение к балансу по форме № 5, отчет о движении денежных средств по форме № 3, отчет о движении капитала по форме № 4); отчетность, предоставляемую в соответствии с законодательством в органы Государственного комитета Российкой Федерации по статистике; расчеты по налогам и платежам; регистры налогового учета; расчеты, предоставляемые в государственные социальные внебюджетные фонды, и другие формы отчетности. Следует также проверить взаимную увязку показателей форм отчетности.

Необходимо обратить внимание на правильность учета процентов по кредитам в бухгалтерском и налоговом учете.

В бухгалтерском учете проценты по кредитам отражают так: если кредит получен для покупки товаров и проценты по нему начислены до их оприходования,— в составе фактической себестоимости товаров; если кредит получен для покупки товаров и проценты по нему начислены после их оприходования,— в составе операционных расходов.

В налоговом учете проценты по любым кредитам учитывают как внереализационные расходы.

Если проценты по кредиту начисляются до оприходования товаров, то стоимость приобретенных ценностей в бухгалтерском и налоговом учете будет различаться. Чтобы этого избежать, организация должна договориться с банком, чтобы независимо от того, на какие цели взят кредит, в договоре было записано: «На пополнение оборотных средств». Тогда организация получает несколько преимуществ. Во-первых, она сможет учесть начисленные проценты в бухгалтерском учете в составе операционных, а в налоговом учете — внереализационных расходов. Значит, первоначальная стоимость товаров в бухгалтерском и налоговом учете будет одинаковой и отдельных налоговых регистров по учету основных средств не потребуется. Во-вторых, уплаченные проценты в пределах нормативов организация сможет сразу отнести в уменьшение прибыли. В-третьих, она не будет переплачивать налог на имущество.

Кредитные договоры и договоры займа должны соответствовать требованиям Гражданского кодекса Российской Федерации. При выдаче кредита оформляется также договор о залоге, который должен быть составлен в соответствии с требованиями Закона РФ от 29 мая 1992 г. № 2872-1 «О залоге».

Глава 7 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

7.1. ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ И НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

При учете и аудите долгосрочных инвестиций необходимо руководствоваться следующими законодательно-нормативными документами:

- Гражданский кодекс Российской Федерации, части 1,2,3;
- Налоговый кодекс Российской Федерации, части 1 и 2;
- Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»;
- Федеральный закон от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг»;
- Федеральный закон от 9 июля 1999 г. № 160-ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации»;
- Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности»;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2000);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49).

7.2. ПОНЯТИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

Долгосрочные инвестиции (вложения во внеоборотные активы или капитальные вложения) — это затраты экономического субъекта на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других организаций.

Понятие «инвестиции» означает часть актива, которая необходима организации для накопления капитала путем вложения средств.

Долгосрочные инвестиции связаны со следующими действиями: осуществление капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкция, расширение и техническое перевооружение действующих организаций и объектов непроизводственной сферы; приобретение зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств; приобретение земельных участков и объектов природопользования; приобретение и создание активов нематериального характера (патентов, лицензий, программных продуктов, научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок, проектно-изыскательских работ и др.).

Законченные долгосрочные инвестиции оценивают исходя из инвентарной стоимости законченных строительных объектов и приобретенных отдельных видов основных средств и других долгосрочных активов.

В бухгалтерском балансе долгосрочные инвестиции отражаются по статье «Незавершенное строительство», по которой застройщик показывает стоимость незаконченного строительства, осуществляемого хозяйственным и подрядным способами.

Источниками финансирования долгосрочных инвестиций могут быть собственные средства организаций и привлеченные — долевое участие в строительстве, дополнительные взносы участников, долгосрочные кредиты банков, долгосрочные займы, средства внебюджетных фондов, средства федерального бюджета, предоставляемые на безвозвратной и возвратной основе.

К **собственным средствам, являющимся источником финансирования долгосрочных инвестиций,** относят прибыль, остающуюся в распоряжении организаций, амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, страховые возмещения, полученные в покрытие потерь и убытков от страховых случаев, и др.

От капитальных вложений следует отличать затраты на ремонт. Если за счет капитальных вложений обеспечивается расширение объема основных средств или их замена, то ремонт поддерживает в работоспособном состоянии действующие основные средства.

Капитальные вложения классифицируются на следующие виды:

• строительные работы — работы по возведению, переустройству и расширению постоянных и переменных (титульных) зданий и сооружений, включая монтаж строительных конструкций; работы по устройству оснований, фундаментов, опорных конструкций; работы по санитарно-техническому устройству; по сооружению водопроводных, канализационных сетей; ирригационные осушительные, дноуглубительные и болотно-подготовительные работы; устройство артезианских

скважин и колодцев. Строительными также считаются работы по посадке многолетних насаждений, орошению земель, очистке прудов и прочих водоемов, раскорчевке земельных угодий, строительству плотин, дамб, каналов и других сооружений. При классификации строительных работ различают: новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий;

- работы по монтажу оборудования — сборка и установка производственного технологического, энергетического, подъемно-транспортного и прочего оборудования; устройство промышленных проводок, входящих в состав монтируемого оборудования; монтаж и установка обслуживающих площадок и лестниц, конструктивно связанных с оборудованием, и т.п.;
- приобретение основных средств — приобретение оборудования, не требующего монтажа (полностью), а также оборудования, требующего монтажа, но приобретаемого в запас, производственного инструмента, измерительных и других приборов, инвентаря, зачисляемого в основные средства;
- прочие капитальные вложения — затраты на отвод земельных участков под застройку, приобретение строений и сооружений, а также капитальные работы, которые не могут быть отнесены ни к одному из перечисленных видов работ;
- затраты по формированию основного стада взрослого и продуктивного рабочего скота — особая группа капитальных вложений на сельскохозяйственных предприятиях.

К **новому строительству** относят строительство вновь создаваемых предприятий, филиалов и отдельных производств, осуществляемое на новых площадках, а также строительство новых предприятий взамен ликвидируемых, дальнейшая эксплуатация которых признана нецелесообразной.

К **расширению действующих предприятий** относят строительство дополнительных производств и объектов на действующем предприятии.

Реконструкция действующих предприятий представляет собой переустройство существующих цехов и объектов, как правило, без расширения имеющихся зданий и сооружений основного назначения. В необходимых случаях такое расширение может иметь место, когда новое высокопроизводительное оборудование не может быть размещено в существующих зданиях.

Техническое перевооружение действующих предприятий — это комплекс мероприятий по повышению технико-экономического уровня отдельных производств на основе внедрения передовой техники

и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены устаревшего и изношенного оборудования новым, более производительным.

Основными задачами учета долгосрочных инвестиций являются: правильное, своевременное документальное оформление затрат; правильное отражение затрат по каждому объекту в регистрах бухгалтерского учета; систематический контроль за целевым использованием средств, выполнением плана капитальных вложений, соблюдением сметной стоимости строительных и монтажных работ; точное определение себестоимости законченных и введенных в действие объектов и затрат в незавершенном строительстве; контроль за соблюдением сметной и финансовой дисциплины в строительстве, за соблюдением сметы накладных расходов по строительству; обеспечение контроля за ходом выполнения строительства, вводом в действие производственных мощностей и объектов основных средств; правильное определение и отражение инвентарной стоимости вводимых в действие и приобретенных объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов; осуществление контроля за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций.

Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим затратам: в целом по строительству и по отдельным объектам (зданию, сооружению и др.), входящим в него; по приобретенным отдельным объектам основных средств, земельным участкам, объектам природопользования и нематериальным активам.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведут на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». На этом счете отражают инвестиции по их видам на специально открываемых субсчетах. По дебету счета 08 отражают фактические затраты на строительство и приобретение соответствующих активов, а также затраты на формирование основного стада.

Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, нематериальных и других активов, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается со счета 08 в дебет счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы» и др. Затраты по завершенным операциям формирования основного стада списываются со счета 08 в дебет счета 01 «Основные средства».

Сальдо по счету 08 отражает величину капитальных вложений организации в незавершенное строительство и приобретение основных средств и нематериальных активов, а также сумму незаконченных за-

трат по формированию основного стада. К незавершенным капиталь¬ным вложениям относят также объекты недвижимости, не прошедшие государственную регистрацию.

7.3. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ПРИОБРЕТЕНИЮ ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ И ОБЪЕКТОВ ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ

Стоимость земельных участков и объектов природопользования, приобретенных организациями в собственность, отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по субсчетам 1 «Приобретение земельных участков» и 2 «Приобретение объектов природопользова¬ния» согласно оплаченным или принятым счетам продавцов.

Инвентарная стоимость земельных участков и объектов приро¬допользования складывается из расходов по их приобретению и затрат по улучшению их качественного состояния, комиссионных вознагражде¬ний и других платежей. Указанные расходы по приобретению земельных участков и объектов природопользования отражают по дебету первого и второго субсчетов счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счетов учета расчетов (60 «Расчеты с поставщиками и под¬рядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.).

После принятия к бухгалтерскому учету земельных участков и объектов природопользования затраты, учтенные на счете 08, списы¬вают с кредита этого счета в дебет счета 01 «Основные средства».

Затраты по строительству на приобретенных земельных участ¬ках различных сооружений учитывают отдельно от стоимости этих участков, и по завершении работ по строительству сооружений они принимаются на учет по первоначальной стоимости в качестве отдель¬ных объектов основных средств.

7.4. УЧЕТ ЗАТРАТ ПО СТРОИТЕЛЬСТВУ ОБЪЕКТОВ

Порядок учета затрат по строительству объектов зависит от спо¬соба их производства — подрядного или хозяйственного.

При **подрядном способе производства** выполненные и оформ¬ленные в установленном порядке строительные работы и работы по мон¬тажу оборудования отражаются у застройщика-заказчика на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по договорной стоимости соглас¬но оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организа¬ций.

При **хозяйственном способе производства** указанных работ учет затрат ведется застройщиком также на счете 08 «Вложения во внеобо¬ротные активы» и осуществляется в соответствии с порядком, установ-

ленным ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство», Типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительных работ и другими инструкциями по учету строительства. При этом на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражают фактически произведенные застройщиком затраты.

В соответствии с указанными Типовыми методическими рекомендациями строительным организациям рекомендуется вести учет затрат на производство строительных работ по следующим статьям расходов: «Материалы», «Расходы на оплату труда рабочих», «Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов», «Накладные расходы».

Строительная организация может исходя из принятых объектов учета и экономической целесообразности самостоятельно расширять номенклатуру статей затрат на производство строительных работ. Указанные расходы списывают в дебет счета 08 с кредита счетов 10 «Материалы» (на стоимость использованных в строительстве материалов), 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (на сумму начисленной заработной платы работникам, занятым в строительстве), 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (на суммы, начисленные во внебюджетные фонды) и др.

В случае приобретения оборудования для строительства непосредственно заказчиком при осуществлении строительных работ как подрядным, так и хозяйственным способом учет приобретения, монтажа и ввода в эксплуатацию оборудования осуществляет застройщик (заказчик).

При поступлении оборудования, требующего монтажа, его приходуют по фактической себестоимости приобретения по дебету счета 07 «Оборудование к установке» с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов.

Расходы по приобретению оборудования складываются из его стоимости по счетам поставщиков, транспортных расходов по доставке оборудования и заготовительно-складских расходов. Первичный учет движения оборудования ведут в порядке, установленном для учета материально-производственных запасов, но с использованием первичных документов, предназначенных специально для учета оборудования (акт о приемке оборудования и др.).

При строительстве объектов подрядным способом заказчик передает оборудование для монтажа строительной организации по акту передачи оборудования. При этом оборудование продолжает учитываться у заказчика на счете 07 «Оборудование к установке», а у стро-

ительной организации оно принимается на забалансовый счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа».

После сдачи строительной организацией оборудования в монтаж на основании справок о выполненных работах или актов инвентаризации незавершенного производства строительных работ стоимость оборудования списывают у заказчика с кредита счета 07 «Оборудование к установке» в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

В учете застройщика оборудование, сданное в монтаж, отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по фактическим расходам, начиная с того месяца, в котором начаты работы по его установке на постоянном месте эксплуатации или начата укрупнительная сборка оборудования.

При осуществлении строительно-монтажных работ хозяйственным способом переданное в монтаж оборудование списывают с кредита счета 07 в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и отражают на счете 08.

7.5. УЧЕТ ПРИОБРЕТЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств, приобретаемых организацией отдельно от строительства объектов, стоимость земельных участков и объектов природопользования, приобретенных организацией в собственность, а также стоимость нематериальных активов, приобретенных организацией, отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов после их оприходования и постановки на учет.

Стоимость оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря, а также оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса, отражают на счете 08 согласно полученным или принятым к оплате счетам поставщиков после поступления указанных материальных ценностей на место назначения и оприходования.

Инвентарная стоимость приобретенных отдельных видов основных средств и других долгосрочных активов определяется в следующем порядке:

• стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов складывается из фактических затрат по их приобретению и расходов по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;

• стоимость земельных участков и объектов природопользования складывается из расходов по их приобретению, включая затраты по улучшению их качественного состояния, комиссионные вознаграждения и другие платежи;

• затраты по строительству на приобретенных земельных участках различных сооружений учитывают отдельно от стоимости этих участков и по завершении работ по строительству сооружений определяют их стоимость при зачислении сооружений как отдельных объектов в состав основных средств;

• здания, сооружения и другие объекты основных средств, приобретенные отдельно от строительства объектов, а также земельные участки, объекты природопользования зачисляют в размере инвентарной стоимости в состав основных средств по поступлении их в организацию и окончании работ по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, на основании акта приемки-передачи основных средств.

Инвентарная стоимость нематериальных активов складывается из затрат по их созданию или приобретению и расходов по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

По мере создания или поступления нематериальных активов в организацию и окончания работ по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, нематериальные активы зачисляют на основании акта приемки в состав нематериальных активов.

7.6. АУДИТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

Основными задачами аудита и ревизии долгосрочных инвестиций являются: проверка постановки учета и отчетности по капитальному строительству; проверка выполнения плана капитальных вложений и ввода в действие объектов основных средств (причины невыполнения указанных планов, влияние отдельных факторов, обусловивших те или иные отклонения); проверка сохранности оборудования, требующего и не требующего монтажа; проверка обеспеченности строительства проектно-сметной документацией и финансированием; проверка своевременного и достоверного отражения затрат по видам и объектам капитальных вложений; контроль за целевым использованием средств, выделенных на капитальные вложения; проверка качества выполненных работ и их соответствия техническим проектам и сметам, а также своевременности и полноты отражения капитальных вложений; контроль за выполнением заданий по снижению себестоимости строитель-

ства и мобилизации внутренних ресурсов при хозяйственном способе производства работ, правильности определения инвентарной стоимости введенных в действие объектов основных средств; контроль за полнотой оприходования ценных бумаг и правильностью отражения в учете разницы между покупной и номинальной стоимостью приобретения ценных бумаг; проверка правильности начисления и распределения доходов (дивидендов) по ценным бумагам.

Источниками данных при аудите являются: план капитальных вложений; проектно-сметная документация; титульные списки; первичные документы по учету труда и его оплаты, расходованию строительных материалов; приходные ордера о приеме акций (сертификатов) в кассу; сообщение депозитария о приемке акций на хранение; договоры подряда и поставок оборудования; акты приемки выполненных работ; данные аналитического и синтетического учета; бухгалтерская и статистическая отчетность по инвестициям.

По данным контрольного обмера, инвентаризации незавершенного производства строительно-монтажных работ и данным журнала выполненных работ, сверенного с данными журнала аналитического учета и справок, составляется сводная ведомость с отражением в ней общей стоимости незавершенного производства строительно-монтажных работ и ведомость пересчета стоимости работ по каждому незавершенному строительством объекту или этапу работ, включенных подрядной организацией в отчетность о выполненных работах.

Если контрольными обмерами установлены завышенные объемы и стоимость работ, аудитор ставит вопрос о внесении заказчиком и подрядчиком изменений в соответствующие формы отчетности, определяет излишнюю сумму заработной платы, начисленной подрядчиком на завышенный объем работ, суммы премий, незаконно начисленных, и ссуд, излишне полученных под незавершенное строительство.

Оценка оборудования производится исходя из стоимости оборудования по цене поставщика с учетом транспортно-заготовительных расходов. Оборудование, не требующее монтажа, в данной оценке приходуется в состав основных средств. А по оборудованию, требующему монтажа, аудитор проверяет правильность оформления сдачи оборудования в монтаж, а после монтажа — правильность приемки заказчиком от подрядчика оборудования в эксплуатацию. Для этого аудитор анализирует акты приемки оборудования в эксплуатацию. По данным актам определяется стоимость оборудования с учетом затрат на его монтаж и установку.

Аудитору следует проверить, произведен ли полностью монтаж оборудования и не включено ли в объем капитальных вложений оборудование, которое только передано в монтаж, но монтаж которого не

произведен. Следует знать, что работы по монтажу оборудования считаются законченными только при наличии актов об его индивидуальной апробации вхолостую, а в необходимых случаях — под нагрузкой. При отсутствии указанных актов стоимость работ по монтажу оборудования подлежит исключению из объема выполненных работ.

При аудите затрат на строительство хозяйственным способом важно систематически наблюдать за неукоснительным соблюдением предусмотренных сметами затрат по каждому объекту, включенному во внутрипостроечный титульный список, в отдельности по каждой статье. Проверку расходов строительных материалов производят сопоставлением со сметой в количественном выражении и денежной оценке. Следует проверить соблюдение норм расхода, экономию одних и перерасход других материалов, случаи замены дорогостоящих и дефицитных материалов более экономичными без ущерба качеству строительства.

Перерасход материалов может быть следствием выполнения подрядной организацией работ на стройках, не включенных в план, на устранение недоделок после ввода объектов в эксплуатацию. Такие факты подлежат тщательной проверке и выяснению причин внеплановых работ. Одновременно необходимо определить объемы таких работ, количество и стоимость израсходованных материалов.

Правильность списания материалов на объект следует проверить путем сверки актов на списание строительных материалов с нарядами по начислению заработной платы. Следует уточнить, нет ли приписок объемов выполненных работ с целью излишнего списания материалов, а также проверить правильность списания их стоимости. Для этого используется ведомость остатков строительных материалов, по данным которой определяется средняя цена, которая в свою очередь сопоставляется с ценой списываемых материалов. Необходимо проверить соответствие аналитического учета по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Обосновывая выводы о выявленных случаях необоснованного списания материалов на строительство, их хищения, аудитор в своем отчете должен сослаться на такие документы, как подлинные счета-фактуры, накладные, расписки, чеки, приходные и расходные кассовые ордера, платежные и расчетно-платежные ведомости, требования, маршрутные листы, ведомости выработки, акты на списание; инвентаризационные описи, сличительные ведомости; заключения специалистов; заключения ревизоров по объяснениям материально ответственных и должностных лиц. Проверке следует подвергнуть также расходование средств на заработную плату по строительству и формированию себестоимости строительных работ.

Аудит долгосрочных финансовых инвестиций предполагает проверку: порядка выпуска, хранения и учета акций, которые являются бланками строгой отчетности и хранятся наравне с денежными средствами; анализ записей на лицевых счетах владельцев акций, а также в журнале «Учет движения акций и выплаты по ним дивидендов»; проверка аналитического учета ценных бумаг на счете 006 «Бланки строгой отчетности»; правильности ведения синтетического и аналитического учета на счете 58 «Финансовые вложения», в частности: правильность списания разниц между покупной и номинальной стоимостью ценных бумаг и правильность отражения в учете выкупа и продажи ценных бумаг.

В случае выявления расхождений между фактическим наличием ценных бумаг и данными бухгалтерского учета необходимо установить причины и виновных в этом лиц. Если приобретенные ценные бумаги сдаются на хранение депозитарию, то в этом случае проверяют наличие и подлинность документа, полученного от депозитария. Целесообразно проверить соответствие принятого на предприятии порядка учета финансовых вложений требованиям действующих законодательно-нормативных актов.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Глава 8

8.1. ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ И НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

При учете и аудите основных средств следует руководствоваться следующими законодательно-нормативными актами:

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ6/01);
- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (приказ Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина России от 13 июня 1995г. № 49);
- Инструкция Госкомстата России от 24 сентября 1993 г. № 185 «О порядке составления статистической отчетности по капитальному строительству»;
- постановление Госкомстата России от 21 января 2003 г. *№ 7* «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств»;
- постановление Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

8.2. ПОНЯТИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Основные средства — это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

Согласно другому определению основные средства (здания, сооружения, машины, механизмы, инвентарь, транспортные средства и т.п.) — это средства, которые участвуют в хозяйственной деятельности продолжительное время и изнашиваются постепенно. Они перено-

сят свою стоимость на себестоимость изготавливаемой с их помощью продукции частями. В бухгалтерском учете это отражается с помощью начисления амортизации. Время, в течение которого основные средства приносят доход организации или служат выполнению целям его создания, называется сроком их полезного использования.

Задачи учета основных средств — контроль за сохранностью всех основных средств организации; правильное документальное оформление поступления, перемещения и их выбытия, своевременное и точное отражение в учетных регистрах движения основных средств и их использования; правильное начисление амортизации в соответствии с установленными нормами и своевременное отражение этих сумм на счетах; выявление результатов от выбытия и ликвидации основных средств.

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий: использование их в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации; использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов; способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

В организациях применяется единая типовая классификация основных средств, в соответствии с которой они группируются по следующим признакам: отраслевому, назначению, видам, принадлежности, использованию. Группировка основных средств по отраслевому признаку (промышленность, сельское хозяйство, транспорт и др.) позволяет получить данные об их стоимости в каждой отрасли.

По назначению основные средства организации подразделяются на производственные основные средства основной деятельности, производственные основные средства других отраслей, непроизводственные основные средства.

По видам основные средства организаций подразделяются на следующие группы: здания, сооружения; рабочие и силовые машины и оборудование; измерительные и регулирующие приборы и устройства; вычислительная техника; транспортные средства; инструмент; производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности; рабочий, продуктивный и племенной скот; многолетние насаждения; внутрихозяйственные дороги и пр. К основным средствам относятся также капитальные вложения на коренное улучшение земель (осуши-

тельные, оросительные и другие мелиоративные работы) и в арендованные объекты основных средств. В составе основных средств учитываются находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы). Классификация основных средств по видам составляет основу их аналитического учета.

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся в эксплуатации, запасе (резерве), стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации, консервации.

В зависимости от имеющихся прав на объекты основные средства подразделяются на: принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду); находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении; полученные организацией в аренду.

Подробный перечень основных средств и их группировка по классам отражены в Общероссийском классификаторе основных фондов (ОКОФ). С точки зрения организации и осуществления торгового процесса их можно отнести к следующим группам:

- здания (стационарные, передвижные, разборные киоски и ларьки);
- сооружения (подъездные пути, погрузочно-разгрузочные эстакады, ограды, стенды, витрины);
- оборудование и инструменты (электродвигатели, насосы, аккумуляторы, лабораторное оборудование, хозяйственные инструменты);
- персональные компьютеры;
- мебель и торговый инвентарь (прилавки, емкости для хранения товаров и т.п.);
- весоизмерительное оборудование;
- измельчительно-режущее, упаковочное и тепловое оборудование;
- контрольно-кассовые машины;
- холодильное и компрессорное оборудование;
- торговые автоматы и полуавтоматы;
- подъемно-транспортное оборудование (подъемники, погрузчики, краны);
- транспортные средства (электрокары, тележки, транспортеры, повозки, автомашины);
- конторское оборудование;
- специальная одежда;
- печатные издания;
- прочие основные средства (ковры, зеркала и т.п.).

Различают **первоначальную, остаточную** и **восстановительную стоимость основных средств.** В бухгалтерском учете основные средства отражаются, как правило, по первоначальной стоимости, которая определяется для объектов, изготовленных на самом предприятии, а также приобретенных за плату у других организаций и лиц — исходя из фактических затрат по возведению или приобретению этих объектов, включая расходы по доставке, монтажу, установке; внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал (фонд) — по договоренности сторон; полученных от других организаций и лиц безвозмездно, а также неучтенных объектов основных средств — по рыночной стоимости на дату оприходования; приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами,— по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость этих ценностей устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей. При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

Остаточная стоимость основных средств определяется вычитанием из первоначальной стоимости амортизации основных средств.

Организации могут не чаще одного раза в год (на 1 января отчетного года) переоценивать полностью или частично объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации (дебетуют счет 01 «Основные средства», кредитуют счет 83 «Добавочный капитал»). Порядок учета переоценки основных средств определен ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), относится на счет прибылей и убытков отчетного периода в качестве дохода.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации (Д-т сч. 83 «Добавочный капитал» — К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Результаты переоценки основных средств, проведенной организацией в добровольном порядке, учитываются для целей налогообложения. Сумма добавочного капитала, списанного при выбытии основных средств, для целей налогообложения учитываться не будет.

8.3. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ДВИЖЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Движение основных средств связано с осуществлением хозяйственных операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию основных средств. Указанные операции оформляют типовыми формами первичной учетной документации. Операциями по поступлению основных средств являются ввод их в действие в результате осуществления капитальных вложений, безвозмездное поступление основных средств, аренда, лизинг, оприходование не учтенных ранее основных средств, выявленных при инвентаризации, внутреннее перемещение.

Поступающие основные средства принимает комиссия, назначаемая руководителем организации. Для оформления приемки комиссия составляет в одном экземпляре *акт (накладную) приемки-передачи основных средств* на каждый объект в отдельности. Общий акт на несколько объектов можно составлять лишь в том случае, если объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость и приняты одновременно под ответственность одного и того же лица.

Поступившее на склад оборудование для установки оформляют *актом о приемке оборудования.* Передачу оборудования монтажным организациям оформляют *актом приемки-передачи оборудования в монтаж* с указанием монтажной организации, наименования и стоимости переданного оборудования, его комплектности и выявленных при наружном осмотре оборудования дефектах.

На дефекты, выявленные в процессе ревизии, монтажа или испытания оборудования, составляется акт, который подписывают представители заказчика, подрядчика и организации-исполнителя. Приемку законченных работ по ремонту, реконструкции и модернизации объекта также оформляют актом.

Внутреннее перемещение основных средств из одного цеха (производства, отдела, участка) в другой, а также их передачу из запаса (со склада) в эксплуатацию оформляют *актом (накладной) приемки-передачи основных средств.*

Операции по списанию всех основных средств, кроме автотранспортных, оформляют *актом на списание основных средств,* а списание грузового или легкового автомобиля, прицепа или полуприцепа — *актом на списание автотранспортных средств.*

8.4. АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Основным регистром аналитического учета основных средств являются ***инвентарные карточки.*** На их лицевой стороне указывают наименование и инвентарный номер объекта, год выпуска (постройки), дату и номер акта о приемке, местонахождение, первоначальную стоимость, норму амортизационных отчислений, шифр затрат (для отнесения сумм амортизации), сумму начисленной амортизации, внутреннее перемещение и причину выбытия. На оборотной стороне инвентарных карточек указывают сведения о дате и затратах по достройке, дооборудованию, реконструкции и модернизации объекта, выполненных ремонтных работах, а также краткую индивидуальную характеристику объекта.

Инвентарные карточки составляются в бухгалтерии на каждый инвентарный номер в одном экземпляре. Они могут использоваться для группового учета однотипных предметов, имеющих одинаковую техническую характеристику, одинаковую стоимость, одинаковое производственно-хозяйственное назначение и поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце.

Инвентарные карточки заполняют на основе первичных документов (актов приемки-передачи, технических паспортов и др.) и передают затем под расписку в соответствующий отдел организации.

По месту нахождения (эксплуатации) основных средств для контроля за их сохранностью можно вести ***инвентарные списки основных средств.*** В них записывают номер и дату инвентарной карточки, инвентарный номер объекта, его полное название, первоначальную стоимость и данные о выбытии (перемещении) — дату и номер документа и причину выбытия. Разрешается вести учет объектов по месту их нахождения в инвентарных карточках. В этом случае инвентарные карточки выписывают в двух экземплярах, и второй экземпляр передают по месту нахождения объекта. Учет объектов основных средств по месту нахождения осуществляют лица, ответственные за сохранность этих средств.

В бухгалтерии инвентарные карточки формируют в ***инвентарную картотеку,*** в которой они разделены на группы по видам основных средств.

8.5. СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ НАЛИЧИЯ И ДВИЖЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Синтетический учет наличия и движения основных средств, принадлежащих предприятию на правах собственности, осуществляется на следующих счетах: «Основные средства» (активный); «Амортизация основных средств» (пассивный); «Прочие доходы и расходы» (активно-пассивный).

Счет 01 «Основные средства» предназначен для получения информации о наличии и движении принадлежащих организации на правах собственности основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации или сданных в текущую аренду.

Стоимость основных средств, **поступивших в качестве вклада в уставный капитал,** оформляют следующими бухгалтерскими записями:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» — К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»;

Д-т сч. 01 «Основные средства» — К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Основные средства, **приобретенные за плату у других организаций и лиц, а также созданные в самой организации,** отражают по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

По **безвозмездно принятым основным средствам** составляются следующие записи:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» — К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» — на первоначальную стоимость;

Д-т сч. 01 «Основные средства» — К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» — на первоначальную стоимость;

Д-т сч. учета затрат (25, 26 и др.) — К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» — ежемесячно на сумму амортизации;

Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» — К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» — ежемесячно на сумму амортизации.

При выбытии основных средств накопленная амортизация по объекту списывается в уменьшение его первоначальной стоимости. При этом дебетуют счет 02 «Амортизация основных средств» и кредитуют счет 01 «Основные средства».

При **выбытии основных средств вследствие продажи, по причине ветхости, морального износа, безвозмездной передачи** остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Кроме того, по дебету счета 91 отражают все расходы, связанные с выбытием основных средств, а по кредиту — все поступления, связанные с выбытием основных средств (выручка от продажи объектов, стоимость материалов, лома, утиля, полученных при ликвидации объектов и др.).

Таким образом, на счете 91 «Прочие доходы и расходы» формируется финансовый результат от выбытия основных средств. Ежемесячно этот финансовый результат списывается со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

При **продаже основных средств** их продажную стоимость отражают по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно остаточную стоимость основных средств списывают с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91, а сумму амортизации по проданным основным средствам — в дебет счета 02 «Амортизация основных средств» и кредит счета 01. В дебет счета 91 списывают также сумму НДС по основным средствам (с кредита счета 68 «Расчеты по налогам и сборам») и расходы по продаже основных средств с кредита счета 23 «Вспомогательные производства» и других счетов.

При **безвозмездной передаче основных средств** их остаточную стоимость списывают с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», а сумму амортизации — с кредита счета 01 в дебет счета 02 «Амортизация основных средств». Расходы по демонтажу, упаковке, транспортировке по безвозмездно передаваемым объектам отражают по дебету счета 91 с кредита соответствующих расчетных и других счетов. Финансовый результат от безвозмездной передачи основных средств списывают со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Основные средства, **переданные в счет вклада в уставный капитал (фонд) других организаций и в счет вклада в общее имущество по договору простого товарищества,** списывают по остаточной стоимости в дебет счета 58 «Финансовые вложения» с кредита счета 01 «Основные средства», а сумму амортизации по переданным основным средствам — с кредита счета 01 в дебет счета 02 «Амортизация основных средств». Дополнительные расходы, связанные с передачей основных средств, списывают в дебет счета 91с кредита соответствующих счетов.

Разница между согласованной оценкой вклада (которая должна быть отражена по счету 58) и остаточной стоимостью основных средств отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве операционного дохода или расхода. Если согласованная оценка превышает остаточную стоимость основных средств, то на сумму разницы дебетуют счет 58 и кредитуют счет 91. Если согласованная оценка ниже остаточной стоимости, то разницу отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 58.

Выявленные по инвентаризации неучтенные основные средства подлежат оприходованию по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы» с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц (у бюд-

жетных организаций излишки относят на увеличение финансирования или фондов).

Для учета выбытия основных средств к счету 01 «Основные средства» может открываться субсчет «Выбытие основных средств». В дебет этого субсчета переносят стоимость выбывшего объекта, а в кредит — сумму накопленной амортизации. Остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Объекты, числящиеся в составе основных средств, списываются с баланса в соответствии с действующим положением о порядке списания пришедших в негодность зданий, сооружений, машин, транспортных средств и другого имущества, относящегося к основным средствам. Имущество, относящееся к основным средствам, подлежит списанию лишь в тех случаях, когда его невозможно или экономически нецелесообразно восстановить, а также когда оно не может быть в установленном порядке продано или передано другим организациям.

8.6. АМОРТИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации. Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования).

Объекты основных средств стоимостью не более 10 тыс. руб. за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике исходя из технологических особенностей, а также приобретенные книги, брошюры и другие издания разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере их отпуска в производство или эксплуатацию.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере $^1/_{12}$ годовой суммы.

В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начинаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и прекращаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или его списания.

На практике сумму амортизации за отчетный период определяют следующим образом: к сумме амортизации, начисленной в прошлом месяце, прибавляют сумму амортизации со стоимости поступивших основных средств за прошлый месяц и вычитают сумму амортизации со стоимости основных средств, выбывших в прошлом месяце.

Для учета амортизации основных средств используют пассивный счет 02 «Амортизация основных средств», предназначенный для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств.

Начисленную сумму амортизации по собственным основным средствам производственного назначения отражают по дебету счетов издержек производства и обращения (23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

По основным средствам, сданным в текущую аренду, сумма амортизации отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 02 (если арендная плата формирует операционные доходы), а по основным средствам непроизводственного назначения — по дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и кредиту счета 02.

Сумма амортизации по полностью амортизированным основным средствам не начисляется.

При выбытии собственных основных средств сумму амортизации по ним списывают в дебет счета 02 «Амортизация основных средств» с кредита счета 01 «Основные средства».

Начисление амортизации может быть приостановлено решением руководства организации на время реконструкции, модернизации основного средства или нахождения его на консервации. Амортизация объектов основных средств приостанавливается на случай их консервации на срок свыше трех месяцев или ведения восстановительных работ сроком свыше 12 месяцев. В настоящее время руководство организации имеет право самостоятельно принять решение о консервации объектов.

Согласно нормативным документам с позиций амортизационных отчислений объекты основных средств подразделяются на три категории: амортизируемые; не амортизируемые, но оцениваемые по степени износа; не амортизируемые и не оцениваемые по степени износа.

По объектам жилищного фонда, внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного и дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т.п.), а также у некоммерческих организаций сумма износа начисляется по нор-

мам амортизационных отчислений на полное восстановление основ¬ных фондов в конце года на забалансовом счете 010 «Износ основных средств».

Однако по объектам жилищного фонда, используемым для из¬влечения дохода, амортизация начисляется в общеустановленном по¬рядке.

Малоценные объекты основных средств (стоимостью до 10 тыс. руб.) имеют особый статус и амортизируются на 100% при передаче их в экс¬плуатацию: Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» — К-т сч. 01 «Основные сред¬ства» — списана себестоимость малоценного основного средства.

Амортизационные отчисления на восстановление основных средств, прямо или косвенно участвующих в процессе подготовки то¬варов к продаже и их реализации (производственные основные сред¬ства), включаются в издержки обращения, а сумма амортизации отра¬жается в журнале хозяйственных операций на инвентарных карточках (или в книге учета): Д-т сч. 44 — К-т сч. 02 «Амортизация основных средств».

Если объект основных средств по договору текущей аренды пе¬редан для использования другой организации, то здесь возможны два варианта учета в зависимости от того, к какому виду деятельности пред¬приятия относятся операции по сдаче имущества в аренду:

- сумма амортизационных отчислений отражается в себестои¬мости услуг по сдаче объектов (зданий и сооружений) в аренду;
- сумма амортизационных отчислений учитывается в составе операционных расходов.

В соответствии с Положениями по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (ПБУ10/99) аренд¬ные отношения между организациями могут осуществляться в рамках как обычной, так и операционной деятельности.

Амортизационные отчисления на основные средства, числящи¬еся на балансе у арендодателя, в его бухгалтерском учете оформляются следующим образом:

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» — К-т сч. 02 — начислена амор¬тизация основных средств в случае, если предоставление в аренду яв¬ляется обычной деятельностью организации;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» — К-т сч. 02 — начислена амортизация основных средств в случае, если предоставление в аренду является операционной деятельностью организации.

Капитальные вложения, которые осуществляют арендаторы (тор¬говые организации) в арендованные ими объекты, и подлежащие пере¬даче арендодателю по окончании сроков аренды, амортизируются еже-

месячно в течение срока аренды, исходя из применяемого способа амортизации. В бухгалтерском учете арендатора эти операции будут отражаться следующим образом:

Д-т. сч. 08 — К-т. сч. 10, 70, 69 — отражены материальные и трудовые затраты, а также социальные отчисления в виде капитальных вложений;

Д-т. сч. 44 — К-т. сч. 02 — учтены амортизационные отчисления на капитальные вложения;

Д-т. сч. 91 — К-т. сч. 08 — списаны суммы капитальных вложений при их передаче арендодателю;

Д-т. сч. 02 — К-т. сч. 91 — списаны суммы амортизации при передаче капитальных вложений.

В налоговом учете понятие операционной деятельности отсутствует. Аренда относится к категории внереализационных хозяйственных операций, поэтому в учредительных документах торгового предприятия, ведущего хозяйственную разноплановую деятельность, должно быть четко определено, является ли предоставление своих активов по договору аренды предметом его деятельности.

Амортизационные отчисления на восстановление непроизводственных основных средств (т.е. средств, не участвующих в процессе подготовки и реализации товаров) списываются в состав внереализационных расходов, которые не должны учитываться при налогообложении прибыли:

Д-т. сч. 29 - К-т. сч. 02;

Д-т. сч. 91 — К-т. сч. 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

В налоговом учете эти суммы не включаются в состав расходов торговых организаций.

Основополагающей характеристикой объекта основных средств при определении сумм амортизационных отчислений является срок его полезного использования, который устанавливается при принятии объекта к бухгалтерскому учету. Срок полезного использования (или срок службы) объекта может быть указан в его техническом паспорте.

В России согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) используются применяемые в международной практике бухгалтерского учета четыре метода для определения амортизационных отчислений:

1) линейный метод;

2) метод уменьшаемого остатка;

3) метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

4) метод списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Выбранный метод амортизации объекта (или группы объектов) не должен меняться в течение всего срока полезного использования. В противном случае финансовые результаты работы в конкретном периоде могут быть искажены.

Линейный метод и метод списания стоимости пропорционально объему продукции являются традиционными в российском бухгалтерском учете, два других метода относительно новые. Их можно отнести к ускоренным методам амортизации: в первые годы эксплуатации объекты основных средств амортизируются более интенсивно, что более правильно отражает реальную экономическую практику.

Главной особенностью процесса амортизации основных средств в бухгалтерском учете (в отличие от налогового учета) является одинаковость ежемесячных сумм амортизационных отчислений в течение текущего года, независимо от применяемого метода (кроме метода списания пропорционально объему продукции). Эти суммы вычисляются по формуле:

$$САм = \frac{БС \times Нг}{100\% \times 12},$$

где САм — ежемесячная сумма амортизационных отчислений;
БС — балансовая стоимость основного средства;
Нг — годовая норма амортизационных отчислений (в процентах).

Линейный метод применяется для активов, у которых главным фактором, ограничивающим срок их службы, является время использования и относительно постоянный объем выполняемых периодических работ. К ним относятся многие здания, сооружения, машины, механизмы, оборудование, мебель и т.п. Практически в таком режиме используется оснащение торгового предприятия.

Этот метод заключается в том, что ежемесячные амортизационные отчисления являются одинаковыми в течение всего срока службы (полезного использования) и не зависящими от объема реализуемых товаров. Годовая норма амортизационных отчислений определяется по срокам полезного использования объектов.

Если известен срок полезного использования, то годовая норма в линейном методе может быть вычислена по формуле:

$$Нг = \frac{100\%}{Т},$$

где Г — срок полезного использования объекта.

Метод списания стоимости пропорционально объему продукции применяется для активов, у которых определяющим фактором износа является их периодичность использования. Это относится ко многим транспортным средствам, например, автомобилям и другим транспорт¬ным средствам, погрузчикам, упаковочным машинам и т.п., износ ко¬торых зависит от величины пробега, объема погрузки или количества упакованного товара. Для таких основных средств вычисляется вели¬чина амортизации на единицу пробега, тонну погрузки, упаковку това¬ров и т.п.

Для списания стоимости основного средства, пропорционально¬го выполненному объему работ, можно рассматривать два варианта: когда устанавливается годовая норма амортизации по планируемому годовому объему выполненных работ, а среднемесячная сумма начис¬ляется одинаковой; когда рассчитывается ежемесячная норма аморти¬зации исходя из планируемого конкретного месячного объема выпол¬ненных работ.

И в том и в другом случае объемы выполняемых работ в теку¬щем периоде увязываются с полной программой деятельности агрега¬та (механизма), утвержденной на весь срок его полезного использо¬вания.

В первом варианте для определения ежемесячной суммы амор¬тизации объекта основных средств используется формула, в которой годовая норма амортизации вычисляется следующим образом:

$$Нг = Не \times Кег,$$

где Не — норма амортизации на единицу выполненных работ, объем реализованно¬го товара (в процентах);

Кег — расчетное количество предполагаемого годового объема выполненных работ (реализованного товара).

Процентная норма амортизации основного средства на единицу выполненных работ (реализованного товара) определяется по общему количеству предполагаемого объема работ (реализации товара) за весь срок полезного использования объекта:

$$100\%$$

где Ке — расчетное количество предполагаемого общего объема выполненных ра¬бот (реализации товара) за весь срок полезного использования основного средства.

Во втором варианте рассчитывается ежемесячная норма амор¬тизации в соответствии с месячной программой выполненных работ (реализации товара) по формуле:

$$Нм = Не \times Кем,$$

где Нм — месячная норма амортизации на месячную программу выполненных работ или реализации товара (в процентах);

Кем — расчетное количество предполагаемого месячного объема выполненных работ или реализации товара.

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений по основным средствам в этом случае определяется по формуле:

$$САм = \frac{БС \times Нм}{100\%}.$$

Метод уменьшаемого остатка заключается в том, что выбирается двойная ставка амортизации, которая применяется к остаточной стоимости объекта. Например, срок полезного использования персонального компьютера стоимостью 32 тыс. руб., находящегося в 3-й амортизационной группе и имеющего код 14 3010210,— четыре года. Тогда годовая норма амортизационных отчислений при равномерном методе составит 25%. В методе уменьшаемого остатка эта норма удваивается (50%) и применяется к остаточной стоимости объекта на начало данного года.

Амортизационные отчисления на полностью амортизированные объекты не делаются. Их прекращают осуществлять с 1-го числа месяца, следующего за тем месяцем, в котором были сделаны последние начисления, и сумма накопленной амортизации стала равной балансовой стоимости основного средства.

На каждый объект основных средств должна быть заведена специальная инвентарная карточка и (или) страница книги учета с его данными, где фиксируется состояние, история существования и движения объектов, а также суммы накопленной амортизации. После выбытия конкретного основного средства его инвентарная карточка хранится в течение срока, установленного руководителем организации.

При использовании равномерного метода начисления амортизации на практике иногда прибегают к испытанному приему: общую сумму амортизационных отчислений отчетного месяца определяют путем прибавления к сумме отчислений за прошлый месяц сумм по поступившим и вычитания сумм по выбывшим в прошлом месяце основным средствам.

Аналитический учет по счету 02 «Амортизация основных средств» ведут по видам и отдельным инвентарным объектам основных средств.

8.7. АМОРТИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

В настоящее время суммы амортизационных отчислений, исполь¬зуемых для целей налогообложения, рассчитываются в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ, а для бухгалтерского учета — в соот¬ветствии с ПБУ 6/01. В учетной политике следует предусмотреть кон¬кретные методы начисления амортизации как для бухгалтерского, так и для налогового учета.

В налоговом учете к основным средствам торговых организаций относят средства труда со сроком полезного использования, превыша¬ющим 12 месяцев, и первоначальной стоимостью более 10 тыс. руб.

Для целей расчета налогооблагаемой базы по прибыли аморти¬зационные отчисления определяются по всем видам основных средств, исключая печатные издания, безвозмездно полученные активы и иму¬щество, находящееся на консервации (сроком свыше 3 месяцев), ре¬конструкции или модернизации (сроком свыше 12 месяцев).

Первоначальная стоимость основных средств в налоговом учете формируется на основе первичных бухгалтерских документов. Она включает в себя суммы расходов, связанных с их приобретением и со¬зданием, исключая суммы налогов, предъявляемых к оплате покупате¬лям. Поэтому объекты основных средств, созданные собственными си¬лами, а также относящиеся к реализации продукции, не облагаемой НДС, в бухгалтерском и налоговом учете будут иметь различную пер¬воначальную стоимость.

Как отмечалось выше, величина амортизационных отчислений конкретного объекта основных средств определяется на основе двух его характеристик — первоначальной стоимости и срока полезного ис¬пользования.

При приобретении торговой организацией основных средств, бывших в употреблении, срок их полезного использования может быть назначен с учетом количества лет эксплуатации у предыдущих соб¬ственников или определен самостоятельно, исходя из требований тех¬ники безопасности и других факторов.

Торговая организация вправе увеличивать срок полезного ис¬пользования конкретного объекта основных средств после ввода его в эксплуатацию в пределах его амортизационной группы, если была проведена его реконструкция или модернизация, реально увеличива¬ющая этот срок.

Амортизация основных средств в налоговом учете может осуще¬ствляться двумя методами — линейным и нелинейным. Линейный ме¬тод начисления амортизации совпадает с линейным методом, приме-

няемым в бухгалтерском учете. Месячная норма отчислений вычисляется в процентах от первоначальной (восстановительной) стоимости по формуле:

$$k = \frac{1}{n} 100\%,$$

где k — норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости актива;
n — количество месяцев полезного использования.

Следует обратить внимание, что в налоговом учете законодательство оперирует не годовыми, а месячными нормами амортизационных отчислений.

Нелинейный метод начисления амортизации в налоговом учете близок к методу уменьшаемого остатка, используемому в бухгалтерском учете. Он состоит в том, что месячная норма амортизационных отчислений вычисляется в удвоенных процентах от остаточной стоимости актива по формуле:

$$k = \frac{2}{n} 100\%,$$

где k — норма амортизации в процентах к остаточной стоимости актива;
n — текущее количество месяцев полезного использования.

Этот метод напрямую заимствован из международных стандартов бухгалтерского учета, где он носит название метода «двойной остаточности». Он предполагает по истечении срока полезного использования объекта наличия у него некой остаточной стоимости, по которой он может быть реализован на сторону. Остаточная стоимость такого актива включает в себя стоимость материальных ценностей, которые могут быть извлечены при разборке объекта. При этом в налоговом учете используется следующий подход. Как только остаточная стоимость объекта, амортизируемого по нелинейному методу, достигнет величины 20% первоначальной (восстановительной) стоимости, то она принимается за базовую стоимость, а величина последующих ежемесячных сумм амортизационных отчислений определяется путем деления базовой стоимости на количество оставшихся месяцев полезного использования:

$$a = \frac{Б \le 0{,}2 \times B}{n_0},$$

где a — сумма амортизационных отчислений на последнем этапе полезного использования актива;
B — первоначальная (восстановительная) стоимость актива;

b — остаточная стоимость актива, достигшая величины, равной или меньше 20% первоначальной (восстановительной) стоимости;

щ — количество оставшихся месяцев полезного использования.

При повышенной сменности работы торговой организации для определения сумм амортизационных отчислений в налоговом учете можно применять повышающий коэффициент, значение которого не должно быть выше 2.

Для основных средств, относящихся к амортизационным группам 4—10 и являющихся предметами аренды или лизинга, можно применять повышающий коэффициент в пределах до 3 единиц.

Для легковых автомобилей, первоначальная стоимость которых превышает 300 тыс. руб., и для пассажирских микроавтобусов с первоначальной стоимостью более 400 тыс. руб. к основной норме амортизации применяется понижающий коэффициент 0,5. Это относится и к случаям, когда подобные объекты являются предметами аренды или лизинга.

Сравнение бухгалтерского и налогового подходов для вычисления сумм амортизации основных средств показывает, что они существенно отличаются друг от друга, что позволяет говорить о необходимости ведения раздельного учета. В качестве подтверждения укажем, что бухгалтерские и налоговые суммы амортизационных отчислений основных средств обычно близки, однако не идентичны. Поэтому в настоящее время необходим их раздельный бухгалтерский и налоговый учет. Это существенно увеличивает время и стоимость учета на торговом предприятии. Многочисленные расчеты, проведенные практиками в оптовой, розничной и комиссионной торговле, позволяют утверждать следующее.

Если доля амортизационных отчислений на основные средства в составе издержек обращения меньше чем 4%, то нет надобности анализировать выгоду от использования упомянутых выше нелинейных методов начисления амортизации, лучше взять линейный метод.

В налоговом учете важнейшими характеристиками конкретного основного средства, необходимыми для установления размера амортизационных отчислений, являются первоначальная стоимость и срок полезного использования.

Первоначальная стоимость основных средств в налоговом учете формируется на основе первичных бухгалтерских документов и включает в себя суммы расходов, связанных с их приобретением и созданием, исключая суммы налогов, предъявляемых к оплате покупателям. Это значит, что для объектов, созданных собственными силами, а также относящихся к реализации продукции, не облагаемой НДС, основ-

ные средства в бухгалтерском и налоговом учете будут иметь различ¬ную первоначальную стоимость.

Для определения сроков полезного использования основных средств необходимо пользоваться Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлени¬ем Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1, согласно которой по сро¬кам полезного использования основные средства относятся к одной из десяти групп.

8.8. УЧЕТ РЕМОНТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

По объему и характеру производимых ремонтных работ разли¬чают **капитальный** и **текущий ремонт основных средств.** Они разли¬чаются сложностью, объемом и сроками выполнения. Ремонт основ¬ных средств может осуществляться хозяйственным способом (силами самой организации), или подрядным способом (силами сторонних орга¬низаций).

Нормативными документами по бухгалтерскому учету разреша¬ется использовать три варианта учета затрат по ремонту основных средств.

При первом варианте фактические расходы, связанные с прове¬дением или оплатой работ по ремонту основных средств, организации могут относить прямо на счета издержек производства и обращения с кредита соответствующих материальных, денежных и расчетных сче¬тов (счета 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате тру¬да» и др.).

Организации, особенно организации с сезонным производством, могут создавать ремонтный фонд для накопления средств на осуще¬ствление ремонтных работ. Для учета ремонтного фонда целесообраз¬но открывать субсчет «Ремонтный фонд» к пассивному счету 96 «Ре¬зервы предстоящих расходов».

Отчисления в ремонтный фонд оформляются следующей запи¬сью: Д-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы» (и других счетов производственных затрат) — К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расхо¬дов».

При наличии ремонтных мастерских операции по учету ремонта основных средств, осуществляемого хозяйственным способом, отража¬ют, как правило, предварительно на активном синтетическом счете 23 «Вспомогательные производства». По дебету этого счета учитывают фактические затраты по проведенному капитальному и текущему ре¬монту собственных основных средств, а с кредита счета фактическую себестоимость ремонтных работ списывают в зависимости от выбран-

ного варианта учета расходов на ремонт на счета учета затрат на производство (20, 23, 25 и др.), на уменьшение создаваемого резерва на ремонтные работы (счет 96 «Резервы предстоящих расходов») или на счет 97 «Расходы будущих периодов». Сальдо по счету 23 дебетовое и показывает затраты по незаконченному капитальному или текущему ремонту основных средств. В балансе эти затраты отражаются по статье «Незавершенное производство».

Оприходование строительных и других материалов, полученных при ремонте объектов основных средств, осуществляется по дебету соответствующих материальных счетов и кредиту счета 23 «Вспомогательные производства».

Первый вариант учета затрат на ремонт основных средств применяют, как правило, при равномерных расходах в течение года или при небольших объемах ремонтных работ.

При **втором варианте учета затрат на ремонт основных средств** организации создают резерв на осуществление ремонтных работ. Для учета созданного резерва целесообразно открывать субсчет «Резерв на ремонт основных средств» к пассивному счету 96 «Резервы предстоящих расходов».

Отчисления в резерв оформляются следующей записью:

Д-т сч. 2§ «Общепроизводственные расходы» (и других счетов производственных затрат) — К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов».

По окончании отчетного года затраты на ремонт основных средств должны быть списаны на издержки производства или обращения в сумме фактически произведенных затрат. В связи с этим сумму резерва, превышающую фактически произведенные затраты на ремонт, по окончании года сторнируют. При недостатке резервной суммы на величину недостатка составляют дополнительную проводку по начислениям в резерв либо списывают указанную величину на издержки производства или обращения.

Сальдо по субсчету «Резерв на ремонт основных средств» счета 96 «Резервы предстоящих расходов», как правило, должно соответствовать затратам по незаконченному ремонту сложных объектов.

При **третьем варианте затраты на ремонт основных средств** вначале учитывают по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» (с кредита материальных, расчетных и других счетов или счета 23), и с этого счета в течение года равномерно списывают на счета издержек производства (обращения). Данный вариант целесообразно использовать в тех организациях сезонных отраслей промышленности, где основная часть расходов по ремонту основных средств приходится на первые месяцы года, когда еще не создан ремонтный фонд.

На капитальный ремонт, осуществляемый подрядным способом, организация заключает договор с подрядчиком. Приемка законченного капитального ремонта оформляется актом приемки-сдачи. Законченные капитальные работы оплачиваются подрядчику из расчета сметной стоимости их фактического объема. Затраты по капитальному ремонту, осуществляемому подрядным способом, могут быть списаны с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в дебет счетов издержек производства и обращения, в дебет счетов 96 «Резервы предстоящих расходов» и 97 «Расходы будущих периодов» (в зависимости от варианта учета).

Торговые организации и в налоговом, и в бухгалтерском учете отражают расходы на ремонт основных средств в том периоде, когда они фактически произведены. Суммы, истраченные на ремонт, учитывают при определении налогооблагаемой прибыли в составе прочих расходов в полном объеме (п. 1 ст. 260 НК РФ).

Фирмы, которые определяют доходы и расходы для исчисления налога на прибыль кассовым методом, включают затраты на ремонт в состав прочих расходов только тогда, когда оплатят их. В бухгалтерском учете торговые фирмы отражают расходы на текущий, средний и капитальный ремонт основных средств на счете 44 «Расходы на продажу».

Эти расходы в налоговом учете отражаются несколько иначе. Допустим, что фирма ведет налоговый учет в регистрах, разработанных МНС России. Тогда все затраты, связанные с ремонтом основных средств (зарплата рабочих, услуги специализированной ремонтной организации, стоимость запчастей и т.п.), следует собрать в регистре-расчете формирования расходов по ремонту основных средств. А по окончании отчетного периода данные из этого регистра нужно перенести в регистр учета прочих расходов.

Пример. В феврале 2004 г. продуктовый магазин ООО «Заря» отремонтировал морозильное оборудование. Ремонт делала специализированная организация — ЗАО «Мастер-сервис». Стоимость ее услуг составила 11 800 руб., включая НДС — 1800 руб. Помимо этого в ремонте были использованы материалы, принадлежащие ООО «Заря», фактическая себестоимость которых 2500 руб.

Доходы и расходы для исчисления налогооблагаемой прибыли магазин определяет методом начисления. Отчетными периодами по налогу на прибыль являются I квартал, полугодие, 9 месяцев и год.

В бухгалтерском учете ООО «Заря» делаются такие проводки:

Д-т сч. 44 - К-т сч. 76 - 10 000 руб. (11 800 - 1800) - отражена стоимость услуг ремонтной организации (на основании акта сдачи-приемки выполненных работ);

Д-т сч. 19 — К-т сч. 76 — 1800 руб. — учтен НДС по ремонтным услугам (на основании счета-фактуры от ремонтной организации);

Д-т сч. 44 — К-т сч. 10 — 2500 руб. — списаны материалы, использованные в ремонте морозильного оборудования;

Д-т сч. 90, субсчет «Себестоимость продаж» — К-т сч. 44 — 12 500 руб. (10 000 + 2500) — списаны расходы по ремонту основных средств на себестоимость.

В феврале 2004 г. бухгалтер отразил расходы по ремонту морозильного оборудования в таком регистре.

Регистр-расчет формирования расходов по ремонту основных средств

Наименование отремонтированного объекта	Дата признания расходов	Наименование операции	Сумма, руб.	Стоимость, руб.
Морозильное оборудование	28.02.04	Принята работа, выполненная ЗАО «Мастер-сервис»	10 000	
		Израсходованы материалы	2 500	12 500

По окончании I квартала 2004 г. бухгалтер должен перенести общую сумму расходов на ремонт морозильного оборудования (12 500 руб.) в регистр учета прочих расходов (допустим, что других расходов в I квартале 2004 г. у ЗАО «Заря» не было).

Регистр учета прочих расходов за I квартал 2004 г.

Дата операции	Вид расхода	Наименование	Сумма, руб.	Общая сумма расхода нарастающим итогом с начала года, руб.
31.03.2004	На ремонт основных средств	Ремонт морозильного оборудования	12 500	12 500

8.9. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА АРЕНДОВАННЫХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 доходы и расходы от сдачи имущества в аренду могут учитываться **в составе доходов и расходов от обычных видов деятельности** или **в составе операционных**

доходов и расходов. В первом случае сдача имущества в аренду при¬знается обычным видом деятельности. Расходы по этой деятельности учитывают на счетах учета производственных затрат (20, 26, 44 и др.), а доходы — на счете учета выручки от продажи (90). Во втором случае сдача имущества в аренду не является предметом деятельности орга¬низации, и поэтому доходы и расходы от сдачи имущества в аренду учитывают на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в составе операци¬онных доходов и расходов.

Произведенные затраты на ремонт сданных в текущую аренду основных средств арендодатель списывает в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита материальных, расчетных и денежных счетов (10, 70, 69 и др.).

Начисление амортизационных сумм по сданным в аренду основ¬ным средствам арендодатель относит на уменьшение прибыли и оформ¬ляет записью:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» (и других счетов произ¬водственных затрат) — К-т сч. 02 «Амортизация основных средств».

Начисление арендной платы за отчетный период отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кре¬диту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Выручка от услуг по сдаче в аренду имущества, в том числе по лизингу, облагается НДС. Начис¬ление НДС отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Арендная плата, начисленная авансом за буду¬щие периоды, отражается по дебету счета 76 и кредиту счета 98 «Дохо¬ды будущих периодов». Поступившие арендные платежи записывают в дебет счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» с кредита счета 76. При начислении авансовых платежей на сумму арендной пла¬ты, начисленной в виде текущего платежа, дебетуют счет 98 и кредиту¬ют счет 91.

Арендатор учитывает арендованные основные средства на заба¬лансовом счете 001 «Арендованные основные средства» по первоначаль¬ной стоимости, обозначенной в договоре аренды. Аналитический учет ведется по объектам, принятым в аренду, и арендодателям.

На сумму арендной платы, начисленной арендодателю, аренда¬тор дебетует счета издержек производства и обращения (25 «Общепро¬изводственные расходы» и др.) и кредитует счет 76 «Расчеты с разны¬ми дебиторами и кредиторами». Перечисленные суммы арендной платы отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

Начисление арендной платы за будущие периоды отражают по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счета 76. Теку-

щие начисления арендной платы списываются с кредита счета 97 в де¬бет счетов издержек производства и обращения.

8.10. УЧЕТ ЛИЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Организация бухгалтерского учета лизинговых операций (фи¬нансовой аренды) осуществляется в соответствии с указаниями об от¬ражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга.

Учет у лизингодателя. Затраты, связанные с осуществлением капитальных вложений по приобретению лизингового имущества, от¬ражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 2 «Приобретение объектов основных средств».

Лизинговое имущество приходуется по дебету счета 03 «Доход¬ные вложения в материальные ценности» с кредита счета 08. Передача лизингового имущества лизингополучателю отражается записями в аналитическом учете по счету 03.

В зависимости от условий договора лизинговое имущество может учитываться на балансе лизингодателя или на балансе лизингополучате¬ля. Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то затраты лизингодателя по осуществлению лизинговой деятельности формируются в соответствии с ПБУ 10/99 и учитываются на счете 20 «Основное производство» с кредита мате¬риальных, расчетных и других счетов (10, 69, 70 и др.).

Начисление амортизации на полное восстановление лизингово¬го имущества отражается по дебету счета 20 и кредиту счета 02 «Амор¬тизация основных средств». Ежемесячно учтенные на счете 20 расхо¬ды по лизинговому имуществу списывают с кредита этого счета в дебет счета 90 «Продажи».

Причитающаяся исходя из условий договора лизинга сумма лизин¬говых платежей отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетом 90 «Продажи». Поступле¬ние от лизингополучателя лизинговых платежей отражается по кредиту счета 62 в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

При возврате лизингового имущества и прекращении использо¬вания его стоимость списывают с кредита счета 03 «Доходные вложе¬ния в материальные ценности» в дебет счета 01 «Основные средства».

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то финансовый результат передачи ли-. зингового имущества лизингополучателю отражается на счете 91 «Про¬чие доходы и расходы».

Передачу лизингового имущества лизингодателем лизингополу¬чателю оформляют следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. «Задолженность по лизинговым платежам»,— на сумму лизинговых платежей; К-т сч. 03 «Доходные вложения в материальные ценности» — на стоимость лизингового имущества; К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» — на разницу между суммой лизинговых платежей и стоимостью лизингового имущества.

Поступающие по договору лизинговые платежи отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Одновременно на сумму поступивших платежей дебетуют счет 98 «Доходы будущих периодов» и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы».

При возврате лизингового имущества лизингодателю его остаточная стоимость приходуется по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности» с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам». При возврате имущества с полностью погашенной стоимостью оно приходуется на счет 03 по условной оценке, например 1 руб.

Основные средства, сданные в аренду, учитывают на забалансовом счете 011 «Основные средства, сданные в аренду» в оценке, указанной в договорах аренды. Аналитический учет по счету 011 ведут по арендаторам и по каждому объекту основных средств, сданных в аренду.

Учет у лизингополучателя. Если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то у лизингополучателя поступившее лизинговое имущество учитывается на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

Начисленные лизингодателю лизинговые платежи отражаются по дебету счетов учета издержек производства и обращения (20,26,44) и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам». При погашении задолженности дебетуют счет 76 и кредитуют счета учета денежных средств. При возврате лизингового имущества лизингодателю его стоимость списывают со счета 001.

При выкупе лизингового имущества его стоимость на дату перехода права собственности списывают с забалансового счета 001 и приходуют по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

В случае выкупа лизингового имущества до истечения срока договора лизинга досрочно начисленные платежи относят в дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» или 91 «Прочие доходы и расходы» (при решении использовать собственные источники) с кредита счета 76 «Рас-

четы с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Арендные обя¬ зательства».

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то на стоимость поступившего имуще¬ ства дебетуют счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение объектов основных средств» и кредитуют счет 76 «Рас¬ четы с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Арендные обя¬ зательства».

Стоимость поступившего лизингового имущества и затраты, свя¬ занные с его получением, списывают с кредита счета 08 в дебет сче¬ та 01 «Основные средства». Начисленные лизингодателю платежи от¬ ражают по дебету счета 76, субсчет «Арендные обязательства» и кредиту счета 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».

Начисление амортизации по лизинговому имуществу осуществля¬ ют исходя из утвержденных норм амортизации. Начисленная амортиза¬ ция отражается по дебету счетов учета издержек или обращения (20, 25, 26,44 и др.) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Возврат лизингового имущества при условии полной выплаты лизинговых платежей отражают на счете 91 «Прочие доходы и расхо¬ ды». При этом остаточную стоимость лизингового имущества списы¬ вают в дебет счета 91 с кредита счета 01 «Основные средства».

Сумма амортизации по лизинговому имуществу списывается в дебет счета 02 с кредита счета 01 «Основные средства».

При выкупе лизингового имущества при условии погашения всей суммы лизинговых платежей на счетах 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств» осуществляют внутреннюю запись по переходу лизингового имущества в собственные основные средства.

Досрочно начисленные платежи за лизинговое имущество отно¬ сят в дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» или 91 «Прочие до¬ ходы и расходы» и кредит счета 02 «Амортизация основных средств». Одновременно указанная сумма отражается по дебету счета 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» и кредиту счета 76, субсчет «Арендные обязательства».

8.11. ПЕРЕОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ОТРАЖЕНИЕ ЕЕ РЕЗУЛЬТАТОВ В УЧЕТЕ

Переоценка основных средств по восстановительной стоимости проводится по соответствующим решениям Правительства РФ. Пере¬ оценке подлежат находящиеся на балансе организации здания, соору¬ жения, машины, оборудование, транспортные средства и другие виды основных средств независимо от их технического состояния. Коммер-

ческая организация имеет право по приказу руководителя переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого перерасчета по документально подтвержденным рыночным ценам не чаще одного раза в год (на начало отчетного года). Восстановительная стоимость — это стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал экономического субъекта. Сумма дооценки, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет прибылей и убытков в качестве операционных расходов, относится на счет прибылей и убытков отчетного периода в качестве дохода.

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет прибылей и убытков в качестве расходов. Сумма уценки относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, произведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет прибылей и убытков в качестве операционного расхода.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации. Не подлежат переоценке стоимость земельных участков и объектов природопользования. Переоценка осуществляется организацией самостоятельно с привлечением специалистов и отражается через следующие учетные записи:

Д-т сч. 01 «Основные средства», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы» — К-т сч. 83 «Добавочный капитал» — отражение увеличения стоимости основных средств, оборудования к установке и незавершенного строительства, если в предыдущие годы уценка не производилась;

Д-т сч. 83 «Добавочный капитал» — К-т сч. 01 «Основные средства», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы» — отражение уменьшения стоимости основных средств, если в предыдущие годы уценка не производилась;

Д-т сч. 83 «Добавочный капитал» — К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» — увеличение суммы амортизации основных средств в связи с их переоценкой, если в предыдущие годы уценка не производилась;

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» — К-т сч. 83 «Добавочный капитал» — уменьшение суммы амортизации основных средств

в связи с их переоценкой, если в предыдущие годы дооценка не производилась;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» — К-т сч. 83 «Добавочный капитал» — списание превышения уценки объекта над суммой ранее произведенной дооценки.

Счет 83 «Добавочный капитал» используется в том случае, если переоценивается основное средство производственного назначения, а счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — если переоценивается основное средство непроизводственного назначения.

8.12. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи их полное наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

Выявленные излишки основных средств приходуют по текущей рыночной стоимости по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы». При недостаче или порче объектов основных средств их остаточную стоимость списывают с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», а сумму амортизации — с кредита счета 01 в дебет счета 02 «Амортизация основных средств».

При выявлении конкретных виновников стоимость недостающих или испорченных основных средств оценивают по рыночным ценам, действовавшим в данной местности на день причинения ущерба, и списывают с кредита счета 94 в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». Разницу между рыночной и остаточной стоимостью основных средств отражают по дебету счета 94 и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов».

По мере погашения задолженности ее виновником соответствующую часть списывают со счета 98 в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы». Если конкретные виновники не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то недостающие и испорченные основные средства списывают с кредита счета 94 на финансовые результаты у коммерческой организации (счет 91) или увеличение расходов у некоммерческой организации.

8.13. АУДИТ ОПЕРАЦИЙ С ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ

Источники информации, используемые при аудите основных средств, зависят от принятой организацией учетной политики. Это выражается в выборе методов начисления амортизационных отчисле-

ний, ввода основных средств в эксплуатацию и др. К основным из них относятся: акт (накладная) приемки-передачи основных средств (форма № ОС-1); акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (форма № ОС-3); акт на списание основных средств (форма № ОС-4); акт на списание автотранспортных средств (форма № ОС-4а); инвентарная карточка учета основных средств (форма № ОС-6); акт о приемке оборудования (форма № ОС-14); акт приемки-передачи оборудования в монтаж (форма № ОС-15); акт о выявленных дефектах оборудования (форма № ОС-16); счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, требования-накладные внутреннего перемещения, журналы-ордера № 13, 10 и 10/1 — для ведения синтетического учета движения основных средств и их износа, а при использовании компьютерных информационных технологий — машинограммы дебетовых и кредитовых оборотов по счетам 01,02; договоры поставки, купли-продажи, аренды; заявления на приобретение основных средств; акты оценочных комиссий; акты приема-сдачи отремонтированных объектов; статистическая отчетность предприятия; Главная книга; оборотно-сальдовый баланс; баланс (форма № 1); отчет о прибылях и убытках (форма № 2); приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5); другие документы, справки, расчеты и т.д.

Аудитору необходимо проверить: создана ли на предприятии комиссия по приемке основных средств и оформлению ее результатов; оформлены ли договоры купли-продажи основных средств; оформлены ли протоколы договорной цены; правильно ли указана первоначальная стоимость основных средств в актах приемки-передачи; правильно ли отражена первоначальная стоимость после достройки, дооборудования, реконструкции или частичной ликвидации объектов.

В процессе аудита нужно проверить полноту и своевременность инвентаризации и отражения ее результатов в бухгалтерском учете. Аудитору это необходимо для того, чтобы знать, в какой степени можно доверять результатам проведенной инвентаризации, чтобы уменьшить аудиторский риск.

Важное значение имеет проверка правильности организации аналитического учета основных средств. Аудитору следует потребовать от экономического субъекта детальный список всех основных средств, которыми владела организация на дату составления отчета, с разбивкой их по типам. К этому списку должны быть приложены сведения о снижении или переоценке стоимости объектов основных средств, сведения об основных арендованных средствах. Аудитору необходимо проверить, как ведутся карточки или книги, а также правильность присвоения шифра амортизационных отчислений и наличие всех справочных данных.

При проверке учета использования основных средств необходимо установить: создана ли в организации комиссия по приемке основных средств и оформлению ее результатов; оформлены ли договоры купли-продажи основных средств; оформлены ли протоколы договорной цены; правильно ли указана первоначальная стоимость основных средств в актах приемки-передачи; правильно ли отражена первоначальная стоимость основных средств после достройки, дооборудования, реконструкции или частичной ликвидации объектов; обеспечен ли контроль за наличием и сохранностью основных средств; правильно ли отнесены предметы к основным средствам и сгруппированы согласно классификации, принадлежности и характеру участия в производственном процессе; правильно ли оформлены и отражены в учете операции по поступлению и выбытию, износу и ремонту основных средств; приняты ли меры по обеспечению сохранности основных средств; созданы ли условия для обеспечения сохранности материальных ценностей; организован ли порядок вывоза материальных ценностей с территории; проводились ли инвентаризации. Аудитору следует проверить, как была проведена последняя инвентаризация, какие и когда были выявлены ошибки и как они исправлены.

При **проверке отчетности по основным средствам** аудитору необходимо проверить: соответствие форм бланков утвержденным формам; соответствие записей сводного аналитического учета записям в Главной книге и балансе; правильность записей в форме № 5 годового отчета о наличии и движении основных средств; правильность проведения проводок по учету основных средств; ведение учета на забалансовых счетах 001 «Арендованные основные средства», 005 «Оборудование, принятое для монтажа».

В процессе аудита широко применяют прием пересчета, который необходим при проверке начисления износа и оценок выбытия и списания основных средств. Накопленный износ существует как арифметическая величина, поэтому определение ее реальности возможно только путем пересчета.

По данным проверки состояния контроля и учета объектов основных средств аудитор сможет сделать вывод об эффективности системы внутреннего контроля.

При **аудите операций по движению основных средств** следует проверить: приложены ли соглашения при передаче основных средств в качестве взноса в уставный их перечень, с указанием первоначальной стоимости, износа и цены; подложены ли к перечню вторые экземпляры актов приема-передачи, заверенные печатью передающей стороны; оформлен ли договор купли-продажи с указанием первоначальной сто-

имости, износа и цены приобретения при приобретении основных средств; вписана ли в инвентарную карточку расшифровка-перечень отдельных предметов при приобретении объектов основных средств в комплекте; учитываются ли на счете 001 объекты основных средств, принятых в эксплуатацию на условиях текущей аренды; установлена ли рыночная стоимость основных средств при их продаже; создана ли в организации постоянно действующая комиссия для определения непригодности основных средств, невозможности или неэффективности проведения их восстановительного ремонта, а также для оформления необходимой документации по списанию; оприходованы ли на склад все детали, узлы и агрегаты от разборки и демонтажа оборудования, пригодные для дальнейшего использования (эта операция отражается записью Д-т сч. 10 — К-т сч. 01).

При аудите учета выбытия основных средств необходимо проверить: перечень основных средств и технической документации при передаче основных средств в качестве взноса в уставный капитал; договор купли-продажи; первоначальную стоимость объектов основных средств, приобретенных за иностранную валюту; установлена ли рыночная стоимость при продаже основных средств; начислен ли НДС по безвозмездно переданным основным средствам (плательщиком НДС является передающая сторона).

При аудите учета резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств аудитору необходимо проверить: отражены ли в учетной политике нормативы отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, определена ли предельная сумма этих отчислений; списывается ли сумма фактически осуществленных затрат на проведение ремонта за счет средств указанного резерва; ведется ли аналитический учет расходов на ремонт основных средств по видам производства, по видам деятельности (если по этим видам деятельности отдельно исчисляется налоговая база в соответствии со ст. 274 НК РФ); ведется ли аналитический учет формирования сумм расходов с учетом группировки всех осуществленных затрат.

Аудитор должен **проверить соблюдение законодательно-нормативных документов по налогообложению.** На практике часто многие торговые организации реализуют товары, среди которых и облагаемые НДС, и освобожденные от этого налога. В частности, от НДС освобождены обороты по реализации лекарственных средств и изделий медицинского назначения; протезно-ортопедических изделий; почтовых марок, маркированных открыток и маркированных конвертов; изделий народных художественных промыслов; книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой; продукции средств массовой информации.

В пункте 4 ст. 149 гл. 21 НК РФ сказано, что налогоплательщик обязан вести раздельный учет операций, подлежащих налогообложению и освобожденных от него. При этом суммы НДС по общехозяйственным затратам подлежат зачету из бюджета (налоговому вычету) в той пропорции, в которой эти затраты были понесены при реализации товаров, облагаемых НДС. Такое указание содержится в п. 4 ст. 170 гл. 21 НК РФ.

Это означает, что суммы НДС по общехозяйственным издержкам относятся в дебет счета 68, субсчет «Расчеты по НДС» пропорционально удельному весу выручки от реализации облагаемых налогом товаров в общей сумме выручки от реализации. Выручка от продажи нельготируемых товаров участвует в этом расчете без НДС.

Такой же порядок действует и в отношении объектов основных средств, используемых при продаже как льготируемых, так и нельготируемых товаров. Суммы НДС по таким основным средствам распределяются пропорционально выручке, полученной от реализации облагаемых и необлагаемых товаров. При этом к зачету из бюджета (налоговому вычету) принимается только та сумма налога, которая соответствует удельному весу выручки от продажи товаров, облагаемых НДС, в общей выручке. Другая же часть налога относится на увеличение балансовой стоимости основных средств.

Пример. Бухгалтер магазина обнаружил ошибку только в июле текущего года, когда декларация по НДС уже была подана в налоговую инспекцию. В таком случае он должен поступить следующим образом. Сначала в учете нужно сделать следующие исправительные проводки:

Д-т сч. 68, субсчет «Расчеты по НДС» — К-т сч. 19 — восстановлен НДС, ошибочно принятый к зачету из бюджета (налоговому вычету) за истекший квартал;

Д-т сч. 08 — К-т сч. 19 — восстановленный НДС отнесен на увеличение балансовой стоимости компьютеров;

Д-т сч. 01 — К-т сч. 08 — первоначальная стоимость компьютеров увеличена на сумму восстановленного НДС.

После этого НДС нужно перечислить в бюджет, не дожидаясь очередного срока уплаты налога, а в учете сделать проводку:

Д-т сч. 68, субсчет «Расчеты по НДС» — К-т сч. 51 — перечислена доплата по НДС.

Кроме того, магазин должен представить в налоговую инспекцию исправленную декларацию по НДС за истекший квартал. Для этого в приложении А «Корректировка начисленной суммы НДС» нужно указать, что он недоплатил в бюджет НДС в установленном размере,

а за каждый день просрочки уплаты налога нужно заплатить пени. Толь¬ко в этом случае к нему не будут применяться штрафные санкции. Та¬кой порядок установлен п. 4 ст. 81 НК РФ.

Аудитор должен проверить, включалась ли для целей налогооб¬ложения стоимость основных средств, полученных безвозмездно, в со¬ответствии с главой 25 части второй НК РФ в состав внереализацион¬ных доходов организации-получателя и облагалась ли налогом на прибыль. При этом необходимо иметь в виду, что в бухгалтерском уче¬те безвозмездно поступившие основные средства приходуются по де¬бету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 98 «Доход будущих периодов», субсчет 98-2 «Безвозмездные поступле¬ния». В дальнейшем ежемесячно учтенная на субсчете 98-2 стоимость безвозмездно полученных основных средств списывается в кредит сче¬та 91 «Прочие доходы и расходы» в сумме,- равной начисленной вели¬чине амортизационных отчислений по данному объекту за месяц.

В организациях часто возникают ошибки при решении вопроса о включении в первоначальную стоимость приобретенных (в том чис¬ле построенных, изготовленных) основных средств налога на добавлен¬ную стоимость, уплаченного поставщикам.

В первоначальную стоимость не должны включаться уплаченные суммы НДС по приобретенным товарам, строительно-монтажным рабо¬там и аналогичным расходам, если этот объект используется для произ¬водства и (или) реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС.

Если инвентарный объект используется для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг) как облагаемых НДС, так и не под¬лежащих обложению, рассматриваемые суммы НДС распределяются пропорционально удельному весу выручки, полученной от реализации облагаемых и необлагаемых товаров за налоговый период, в котором этот объект принят к учету, и принимаются к вычету (не включаются в первоначальную стоимость объекта) в сумме, соответствующей удель¬ному весу выручки, полученной от реализации облагаемых и необлага¬емых товаров за налоговый период, в котором этот объект принят к учету. Оставшаяся часть из распределяемых сумм НДС к вычету не принимается и относится на увеличение первоначальной стоимости ос¬новных средств. Следует иметь в виду, что при строительстве хозяй¬ственным способом объекта, используемого для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), как облагаемых НДС, так и не под¬лежащих обложению, распределению подлежит НДС, исчисленный со всей стоимости СМР (в соответствии с п. 2 ст. 159 части второй НК РФ), а не только НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), ис¬пользованным при выполнении названных работ.

При определении первоначальной стоимости объектов основных средств, поступивших в безвозмездном порядке, необходимо исходить из того, что сумма НДС по таким объектам не возмещается и включается в их первоначальную стоимость, поскольку в данном случае организация не оплачивает полученные активы и, следовательно, согласно ст. 171 части второй НК РФ не имеет права на возмещение НДС.

При аудите операций по выбытию основных средств необходимо выяснить, правильно ли начислен и уплачен налог на добавленную стоимость по этим операциям, поскольку многие из них в соответствии со ст. 146 части второй НК РФ являются объектом налогообложения. К ним, в частности, относятся операции: выбытия по договорам купли-продажи, мены, передачи основных средств на безвозмездной основе (за исключением передачи на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления).

Налоговая база для этих операций должна определяться как стоимость выбывших объектов, исчисленная в соответствии со ст. 40 части первой НК РФ, т.е. для целей налогообложения должна приниматься цена объекта, указанная сторонами сделки, однако если эта цена отклоняется в сторону повышения или понижения более чем на 20% рыночной цены идентичных товаров, то при расчете налога применяется рыночная цена.

При расчете НДС по операциям выбытия основных средств следует учитывать, что дата реализации для этих целей может быть определена организацией или по отгрузке и предъявлению покупателю расчетных документов, или по оплате (выбранный из указанных для расчета НДС вариант определения даты фиксируется в учетной политике организации).

На операции по выбытию основных средств, являющихся объектом налогообложения в отношении НДС, организация должна выписать счета-фактуры и зарегистрировать их в книге продаж.

Если списывается недоамортизированный объект основных средств (в результате физического или морального износа, недостачи, выявленной при инвентаризации), то организацией в части недоамортизированной стоимости должен быть восстановлен НДС, принятый к вычету при приобретении объекта.

Аудитор должен также проверить **правильность формирования отдельных показателей декларации по налогу на прибыль организации, которые включают доходы и расходы от выбытия основных средств.** При этом необходимо принимать во внимание следующее: в доходах от реализации должна также показываться выручка от реализации амортизируемого имущества; во внереализационные доходы долж-

на быть включена стоимость материалов или иного имущества, полу¬ ченных при демонтаже (разборке) ликвидируемых основных средств; во внереализационные расходы должны включаться расходы на лик¬ видацию выводимых из эксплуатации основных средств, в том числе расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества; не учи¬ тывается в целях налогообложения убыток от разницы между оценоч¬ ной стоимостью объекта основных средств при внесении его в устав¬ ный капитал и стоимостью, по которой этот объект был приобретен передающей стороной.

При проверке операций по выбытию основных средств ауди¬ тор должен иметь в виду, что информация о таких операциях исполь¬ зуется при формировании показателей отчета о прибылях и убыт¬ ках (форма № 2).

Глава 9 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

9.1. ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ И НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

При учете и аудите нематериальных активов необходимо руководствоваться следующими законодательно-нормативными документами:

- Закон РФ от 23 сентября 1992 г. № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров»;
- Закон РФ от 23 сентября 1992 г. № 3523-1 «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных»;
- Закон РФ от 23 сентября 1992 г. № 3526-1 «О правовой охране топологий интегральных микросхем»;
- Закон РФ от 9 июля 1993 г. № 5351-1 «Об авторском праве и смежных правах»;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000).

9.2. ПОНЯТИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

В соответствии с п. 3 ПБУ 14/2000 к **нематериальным активам** относят имущество, которое одновременно отвечает следующим условиям: не имеет материально-вещественной (физической) структуры; может быть идентифицировано (отделено) от другого имущества; предназначено для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации; используется в течение длительного времени (свыше 12 месяцев или в течение обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев); не предполагается последующая перепродажа данного имущества; способно приносить организации экономическую выгоду; имеются надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и исключительные права организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы и т.п.).

В соответствии с перечисленными условиями к нематериальным активам относят следующие объекты интеллектуальной собственности: исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель; исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных; имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем; исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров; исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

В составе нематериальных активов учитываются также деловая репутация организации и организационные расходы.

Организационные расходы состоят из затрат по оплате услуг консультантов, рекламы, по подготовке документации, регистрационных сборов и других расходов организации в период ее создания до момента регистрации.

Деловая репутация организации — это разница между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и балансовой стоимостью ее имущества. При приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу деловая репутация организации определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой покупателем, и оценочной (начальной) стоимостью организации.

Объектом нематериальных активов является положительная деловая репутация, которая рассматривается как надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод. Отрицательная деловая репутация рассматривается как скидка с цены, предоставляемая покупателю, и учитывается как доходы будущих периодов.

В учете и отчетности нематериальные активы отражают по **первоначальной** и **остаточной стоимости.** Отдельно отражают амортизацию нематериальных активов.

Первоначальная стоимость определяется следующим образом для объектов:

- внесенных в счет вкладов в уставный капитал (фонд) — по договоренности сторон (по согласованной стоимости);
- приобретенных за плату у других организаций и лиц — по фактически произведенным затратам на приобретение объектов и доведение их до состояния, пригодного к использованию;
- полученных безвозмездно от других организаций и лиц — по рыночной стоимости на дату оприходования.

Затраты по приобретению нематериальных активов включают суммы, выплаченные продавцу объекта, посредникам, за информаци-

онные и консультационные услуги, регистрационные сборы и пошлины, таможенные расходы и другие расходы, связанные с приобретением объектов.

Расходы по созданию нематериальных активов и доведению их до состояния, пригодного к использованию, складываются из начисленной работникам оплаты труда, отчислений на социальные нужды, материальных затрат и общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

В настоящее время отсутствуют какие-либо рекомендации по **документальному оформлению движения нематериальных активов.** Поэтому организации должны сами разрабатывать формы документов, в которых должна быть дана их характеристика, указаны порядок и срок использования, первоначальная стоимость, норма амортизации, дата ввода и вывода из эксплуатации и др. Особое внимание следует обратить на правильность перехода права на владение нематериальными активами. Например, приобретение права на объекты, охраняемые патентным правом (изобретения, полезные модели и др.), должно подтверждаться лицензионными договорами, зарегистрированными в патентном отделе. Приобретенные права должны быть оформлены договорами с юридическими или физическими лицами.

Особенностью некоторых нематериальных активов как объектов учета является необходимость принятия мер по их защите. С этой целью целесообразно разработать особые внутренние правила охраны таких объектов, предусмотрев в них список лиц, имеющих право на ознакомление с ними, обязательства этих лиц не разглашать соответствующие сведения и свои должностные инструкции, а также другие сведения.

9.3. СИНТЕТИЧЕСКИЙ И АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ И СОЗДАНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Синтетический учет нематериальных активов осуществляют на счетах 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам» и счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 04 активный, предназначен для получения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности. Учет нематериальных активов на счете 04 осуществляют в первоначальной оценке. По некоторым видам нематериальных активов со счета 04 списывают на счета затрат начисленную амортизацию по этим активам.

На счете 05 «Амортизация нематериальных активов» отражают начисление и списание (при выбытии) амортизации по тем видам не-

материальных активов, по которым погашение стоимости производится с использованием счета 05.

Расходы по приобретению и созданию нематериальных активов относятся к долгосрочным инвестициям и отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита расчетных, материальных и других счетов. После принятия на учет приобретенных или созданных нематериальных активов они отражаются по дебету счета 04 «Нематериальные активы» с кредита счета 08.

Аналитический учет нематериальных активов осуществляют в карточке учета нематериальных активов. Карточка применяется для учета всех видов нематериальных активов. Открывается она на каждый объект в отдельности.

На лицевой стороне карточки указывают полное наименование и назначение объекта, первоначальную стоимость, срок полезного использования, норму и сумму начисленной амортизации, дату постановки на учет, способ приобретения, документ о регистрации и основные сведения по выбытию объекта. На оборотной стороне карточки изложена характеристика объекта нематериальных активов.

9.4. УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нематериальные активы используются длительное время, и в течение этого времени их стоимость равномерно (ежемесячно) переносится на производимую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги путем начисления по ним амортизации. Величина амортизационных отчислений исчисляется ежемесячно по нормам, установленным самой организацией исходя из первоначальной или остаточной стоимости нематериальных активов и срока их полезного использования (но не свыше срока деятельности организации). Срок полезного действия нематериальных активов определяется самой организацией, при затруднениях в установлении этого срока он принимается за 20 лет. По окончании срока полезного использования нематериальных активов амортизацию по ним не начисляют.

По объектам, по которым погашается их стоимость, амортизация начисляется одним из следующих методов: линейным методом — исходя из норм, начисленных организацией на основе срока их полезного использования; методом уменьшаемого остатка; методом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Применение одного из методов начисления амортизации по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего срока их полезного использования.

По аналогии с основными средствами начисление амортизации по нематериальным активам целесообразно начинать с первого числа месяца, следующего за месяцем ввода объектов в эксплуатацию, и прекращать с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия из эксплуатации.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражают в бухгалтерском учете двумя методами: накоплением начисленных сумм на отдельном счете; путем уменьшения первоначальной стоимости объекта.

При первом методе при начислении амортизации по нематериальным активам дебетуют счета издержек производства или обращения (23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и др.) и кредитуют счет 05 «Амортизация нематериальных активов».

При втором методе первоначальная стоимость нематериальных активов списывается на счета издержек производства или обращения непосредственно со счета 04 «Нематериальные активы». Этот метод отражения амортизационных отчислений применяют по организационным расходам и положительной деловой репутации организации. После полного списания первоначальной стоимости объектов при втором методе отражения амортизационных отчислений эти объекты отражаются в учете в условной оценке с отнесением суммы оценки на финансовые результаты организации. Они амортизируются в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации.

9.5. УЧЕТ ВЫБЫТИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Основными видами выбытия нематериальных активов являются их продажа, безвозмездная передача, передача в счет вклада в уставные капиталы других организаций. При выбытии нематериальных активов вся сумма накопленной амортизации списывается в дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов» с кредита счета 04 «Нематериальные активы». Остаточная стоимость нематериальных активов списывается со счета 04 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». В дебет счета 91 списываются также все расходы, связанные с выбытием нематериальных активов, и сумма НДС по проданным и безвозмездно переданным нематериальным активам. По кредиту счета 91 отражается сумма выручки от продажи или другого дохода от выбытия нематериальных активов.

Финансовый результат от выбытия нематериальных активов формируется на счете 91 и затем списывается со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки». Если сумма выручки от продажи нематериаль-

ных активов превышает их остаточную стоимость и расходы, связан¬ные с выбытием, то разницу списывают в дебет счета 91 и кредит сче¬та 99. Если остаточная стоимость выбывших нематериальных активов не возмещается выручкой от их реализации, то разницу между ними списывают с кредита счета 91 в дебет счета 99.

При передаче нематериальных активов в счет вклада в уставные капиталы других организаций и в счет вклада в общее имущество по договору простого товарищества остаточная стоимость нематериаль¬ных активов списывается с кредита счета 04 в дебет счета 58 «Финан¬совые вложения». Сумма амортизации по переданным нематериальным активам списывается в дебет счета 05 с кредита счета 04.

Превышение согласованной стоимости над остаточной стоимо¬стью по переданным нематериальным активам отражают по дебету счета 58 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Обратная разница учитывается по дебету счета 91 и кредиту счета 58.

При инвентаризации нематериальных активов необходимо про¬верить наличие документов, подтверждающих права организации на использование нематериальных активов; правильность и своевремен¬ность отражения нематериальных активов в бухгалтерском балансе.

9.6. АУДИТ УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Источники информации для проверки, используемые при ауди¬те нематериальных активов, следующие: карточка учета нематериаль¬ных активов; акт (накладная) приемки нематериальных активов; акт на списание нематериальных активов; ведомость учета нематериальных ак¬тивов № 17 по дебету и кредиту счета 04 «Нематериальные активы»; жур¬нал-ордер № 10 по кредиту счета 05 «Износ нематериальных активов»; журнал-ордер № 13 по кредиту счета 04 «Нематериальные активы»; расчет износа нематериальных активов (при журнально-ордерной фор¬ме учета); Главная книга; баланс (форма № 1); отчет о прибылях и убыт¬ках (форма № 2); приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5); другие документы, справки, расчеты и т.д.

В ходе аудиторской проверки операций учета поступления и со¬здания нематериальных активов следует рассмотреть, как они посту¬пают в организацию: в качестве вложений в уставный капитал; в ре¬зультате приобретения или создания; погашения дебиторской задолженности; компенсационной сделки; безвозмездной передачи. Проверяя указанные операции, аудитор изучает первичные докумен¬ты: акты приемки-передачи, договоры купли-продажи, лицензии и др. Это позволяет сделать вывод, что указанные приобретения произведе¬ны с соблюдением требований действующего законодательства. Если

аудитор установит нарушения в учетных записях, он указывает работникам бухгалтерии на необходимость внесения соответствующих исправлений.

При **проверке операций с нематериальными активами** аудитору необходимо обратить внимание на следующее: не могут быть признаны нематериальными активами интеллектуальные и деловые качества гражданина, его квалификация и способность к труду, поскольку они не могут быть отчуждены от гражданина и переданы другим лицам; не могут быть признаны нематериальными активами не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы; затраты по приобретению программ для ЭВМ. При учете указанных затрат следует руководствоваться п. 2 Положения «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, в котором приведен перечень объектов, не относящихся к нематериальным активам.

Правовое регулирование договоров купли-продажи регулируется главой 30 Гражданского кодекса Российской Федерации. В соответствии со ст. 454 договор купли-продажи не служит основанием для возникновения у организации прав, так как объектом данного договора являются не имущественные права, а вещи. Если по договору купли-продажи организацией приобретается экземпляр программы для ЭВМ, представляющий собой копию программы, изготовленной в материальной форме, то затраты по приобретению программ в учете следует отражать в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета на счете 97 «Расходы будущих периодов» со списанием расходов будущих периодов равными долями в течение срока полезного использования указанной программы.

Необходимо также проверить правильность документального оформления наличия объекта нематериальных активов; правильность отражения первоначальной оценки стоимости нематериальных активов; правила по списанию объекта нематериальных активов с баланса предприятия; начисление амортизации на объекты нематериальных активов; составление бухгалтерских проводок по учету нематериальных активов; соответствие данных синтетического и аналитического учета нематериальных активов и их износа записям в Главной книге и балансе; правильность ведения синтетического и аналитического учета нематериальных активов.

В ходе аудиторской проверки операций учета выбытия нематериальных активов рассматривается, как они выбывают: в качестве вклада в уставные капиталы других предприятий или в совместную деятельность; в результате реализации безвозмездной передачи; оконча-

ния срока полезного использования; морального износа; компенсаци¬ онной сделки; в счет погашения кредиторской задолженности.

После проверки правильности включения объектов в состав не¬ материальных активов аудитор должен проверить правильность их оценки. Состав расходов, включаемых в первоначальную стоимость нематериальных активов для отражения в бухгалтерском учете, опре¬ делен во втором разделе ПБУ 14/2000. При этом положения главы 25 НК РФ практически полностью повторяют требования к формирова¬ нию первоначальной стоимости нематериальных активов, изложенные в ПБУ 14/2000.

Согласно п. 6 ПБУ 14/2000 первоначальная стоимость нематери¬ альных активов, приобретенных за плату, складывается из фактических расходов на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных нормативно-правовыми ак¬ тами Российской Федерации). К ним относятся: суммы, уплачиваемые правообладателю в соответствии с договором уступки (приобретения) прав; суммы, уплачиваемые организациям за информационные и кон¬ сультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов; регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с ус¬ тупкой (приобретением) исключительных прав правообладателя; не¬ возмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов; вознаграждения, уплачиваемые посредниче¬ ской организации, через которую приобретен объект нематериальных активов; иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.

Если нематериальные активы создаются самой организацией, то их первоначальная стоимость определяется как сумма фактических расходов на их создание, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных нормативно-правовыми ак¬ тами Российской Федерации).

Порядок формирования первоначальной стоимости объектов нематериальных активов для других операций их поступления в органи¬ зацию (внесение в счет вклада в уставный капитал, дарение, получение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежны¬ ми средствами, и пр.) совпадает с формированием первоначальной сто¬ имости основных средств, поступивших в организацию вследствие ана¬ логичных операций. Кроме того, совпадает порядок отражения расходов, связанных с поступлением нематериальных активов, на сче¬ тах бухгалтерского учета: вначале они собираются на счете 08 «Вложе¬ ния во внеоборотные активы», а затем, после ввода в эксплуатацию, со

счета 08 общей суммой переводятся в дебет счета 04 «Нематериальные активы». Вопрос о включении в первоначальную стоимость НДС, уплаченного поставщикам материалов, работ, услуг, связанных с поступлением нематериальных активов, решается так же, как аналогичный вопрос по основным средствам.

Стоимость нематериальных активов погашается посредством начисления амортизации в течение срока их полезного использования. В соответствии с главой 25 НК РФ нематериальные активы являются амортизируемым имуществом за исключением отдельных объектов. Поэтому для целей налогообложения суммы амортизационных отчислений по таким объектам определяются так же, как и по объектам основных средств, вошедшим в состав амортизационного имущества.

Амортизация по объектам нематериальных активов так же, как и по основным средствам, начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта на баланс организации, и осуществляется до полного погашения стоимости объекта либо его выбытия; прекращается ее начисление с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или его выбытия.

Для обобщения информации о процессах реализации и прочего выбытия нематериальных активов, а также для выявления финансовых результатов предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы». Проводя проверку указанных операций, необходимо убедиться, что: независимо от характера выбытия нематериальных активов все они отражены на счете 91 «Прочие доходы и расходы»; выявлен финансовый результат от выбытия нематериальных активов предприятия; полностью соблюдены требования действующего законодательства по налогообложению в части налога на добавленную стоимость, налога на прибыль.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Глава 10

10.1. ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ И НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

При учете и аудите финансовых вложений необходимо руководствоваться следующими законодательно-нормативными документами:

- Гражданский Кодекс Российской Федерации;
- Федеральный закон от 11 марта 1997 г. № 48-ФЗ «О переводном и простом векселе»;
- Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (с последующими изменениями и дополнениями);
- Федеральный закон от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (с последующими изменениями и дополнениями);
- постановление Правительства РФ от 26 сентября 1994 г. № 1094 «Об оформлении взаимной задолженности предприятий и организаций векселями единого образца и развития вексельного обращения» (с последующими изменениями и дополнениями);
- постановление Правительства РФ от 8 февраля 1993 г. № 107 «О выпуске государственных краткосрочных бескупонных облигаций» (с последующими изменениями и дополнениями);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2000);
- Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49);
- приказ Минфина России от 15 января 1997 г. № 2 «О порядке отражения в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами» (с последующими изменениями);
- Указ Президента Российской Федерации от 4 ноября 1994 г. № 2063 «О мерах по государственному регулированию рынка ценных бумаг в Российской Федерации» (ред. от 29 ноября 2004 г.).

10.2. ОПРЕДЕЛЕНИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

К финансовым вложениям относят инвестиции организаций в государственные ценные бумаги (облигации и другие долговые обязательства), в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Ценная бумага — денежный документ, удостоверяющий имущественное право или отношение займа владельца документа к лицу, выпустившему такой документ.

Различают *пять видов оценки ценных бумаг:*

1) номинальная (цена по номиналу, указанному на ценной бумаге);

2) эмиссионная (цена первичной продажи при выпуске);

3) рыночная (курс на вторичном рынке);

4) цена продавца и цена покупателя (цена на фондовом рынке в конкретный момент);

5) балансовая (цена оприходования ценной бумаги с учетом всех дополнительных расходов).

Кроме покупки ценных бумаг финансовыми вложениями являются: долевое участие в других предприятиях (вклады в уставные капиталы других организаций: долевые взносы, паи); предоставление займов другим организациям с целью получения доходов; предоставление вкладов по договору простого товарищества с целью получения доходов по этим операциям.

В зависимости от связи с уставным капиталом различают финансовые вложения с целью образования уставного капитала и долговые.

К вложениям с целью образования уставного капитала относят акции, вклады в уставные капиталы других организаций и инвестиционные сертификаты, подтверждающие долю участия в инвестиционном фонде и дающие право на получение дохода от ценных бумаг, составляющих инвестиционный фонд.

К долговым ценным бумагам относят облигации, закладные, депозитные и сберегательные сертификаты, казначейские обязательства, векселя.

По формам собственности различают государственные и негосударственные ценные бумаги.

В зависимости от срока, на который произведены финансовые вложения, они подразделяются на долгосрочные (когда установленный срок их погашения превышает 1 год или вложения осуществлены с намерением получать доходы по ним более 1 года) и краткосрочные (ког-

да установленный срок их погашения не превышает 1 год или вложения осуществлены без намерения получать доходы по ним более 1 года). Долго- и краткосрочные финансовые вложения учитывают на активном счете 58 «Финансовые вложения», к которому могут быть открыты субсчета: 58-1 «Паи и акции»; 58-2 «Долговые ценные бумаги»; 58-3 «Предоставленные займы»; 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

По дебету счета 58 отражают финансовые вложения организации с кредита соответствующих счетов (51 «Расчетные счета», 52»Валютные счета», 10 «Материалы» и пр.). С кредита счета 58 списывают финансовые вложения на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Оценка ценных бумаг. Финансовые вложения принимаются **к** бухгалтерскому учету в сумме фактических затрат для инвестора.

Фактическими затратами на приобретение ценных бумаг могут быть: суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу; суммы, уплачиваемые специализированным организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг; вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, с участием которых приобретены ценные бумаги; расходы по уплате процентов по заемным средствам, используемым на приобретение ценных бумаг до принятия их к бухгалтерскому учету; иные расходы, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг.

По долговым ценным бумагам разрешается разницу между суммой фактических затрат на их приобретение и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно (ежемесячно) относить на финансовые результаты организации.

Вложения организации в акции других организаций, котирующиеся на фондовой бирже, котировка которых регулярно публикуется, при составлении годового бухгалтерского баланса отражаются на конец года по рыночной стоимости, если последняя ниже стоимости, принятой к бухгалтерскому учету. Указанная корректировка производится на сумму резерва под обесценение вложений в ценные бумаги, созданного за счет финансовых результатов организации в конце отчетного года.

Аналитический учет долго- и краткосрочных финансовых вложений ведут по видам вложений и объектам, в которые осуществлены эти вложения (организации—продавцы ценных бумаг, организации-заемщики и др.), с обязательным получением данных о финансовых вложениях на территории страны и за рубежом. Построение аналитического учета финансовых вложений должно обеспечить возможность получения данных о долго- и краткосрочных вложениях.

Учет финансовых вложений в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 58 «Финансовые вложения» обособленно.

Все ценные бумаги, хранящиеся в организации, должны быть описаны в книге учета ценных бумаг или в виде выходного документа на машиночитаемых носителях.

При хранении бланков (сертификатов) ценных бумаг в депозитарии они продолжают числиться в бухгалтерском учете у организации-владельца с указанием в аналитическом учете реквизитов депозитария, которому они переданы на хранение.

10.3. УЧЕТ ВКЛАДОВ В УСТАВНЫЕ КАПИТАЛЫ ДРУГИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Вклады в уставные капиталы других организаций учитывают на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции». Вклады могут быть внесены в денежной форме или в виде имущества. Переданное имущество оценивается по договоренности сторон на основе реальных рыночных цен.

Денежные вклады списывают с кредита счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» в дебет счета 58. При передаче имущества (кроме денежных средств) дебетуют счет 58 и кредитуют счета 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция».

Переданное имущество отражается на счете 58 в согласованной оценке, со счетов 01 и 04 имущество списывается по остаточной стоимости. Сумму амортизации по переданным основным средствам и нематериальным активам списывают в дебет счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» с кредита счетов 01 и 04.

Со счетов 10, 20, 23, 29, 41, 43 и др. переданные материалы списывают по фактической себестоимости, а остальное имущество — в оценке, принятой организацией.

Разница между оценкой вклада, отраженной по счету 58, и стоимостью переданного имущества отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве операционного дохода или операционного расхода.

Начисление доходов на вклады в уставные капиталы других организаций отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебитора-

ми и кредиторами», субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При поступлении доходов дебетуют счет 51 «Расчетный счет» или 52 «Валютный счет» и кредитуют счет 76.

Организация может получить доходы от долевого участия в других организациях в форме продукции (работ, услуг) этих организаций. В этом случае начисление доходов оформляют указанной бухгалтерской записью. Поступление дивидендов отражают по дебету счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы» (на стоимость поступивших основных средств и оборудования к установке и нематериальных активов), 10 «Материалы» (на поступившие материалы) и других счетов учета имущества с кредита счета 76.

Операции по возврату участнику его вклада в уставный капитал организации при ее ликвидации или выходе организации-вкладчика из состава ее участников в виде денежных средств или другого имущества отражаются по дебету счетов 01,04,10,41,50,51,52 и др. с кредита счета 58.

10.4. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ В ЦЕННЫЕ БУМАГИ

Учет акций. Учет движения акций осуществляют на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции». Приобретение акций отражают по дебету субсчета 1 счета 58, а продажу — по кредиту указанного субсчета. Купленные акции учитывают на счете 58 в сумме фактических затрат на их приобретение.

Ценные бумаги, полученные в качестве вклада в уставный капитал по стоимости, оговоренной в учредительных документах, приходуются по счету 58 с кредита счета 75 «Расчеты с учредителями».

Начисление дивидендов по акциям производится по дебету счета 76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Сумма начисленных дивидендов отличается от объявленной величины дивидендов на сумму налога на доходы, уплачиваемого в соответствии с действующим законодательством самим акционерным обществом при начислении дивидендов акционерам.

При операциях получения дивидендов в иностранной валюте возможно образование курсовой разницы вследствие разности рублевой оценки сумм дивидендов по курсу на дату принятия на учет по счету 76 и на дату фактического зачисления дивидендов на валютный счет организаций. Курсовые разницы относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Организация может получать дивиденды в форме продукции (работ, услуг) акционерного общества. В этом случае начисление ди-

видендов оформляют обычной бухгалтерской проводкой (дебет счета 76, кредит счета 91), а поступление дивидендов отражают по дебету счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы» (на поступившие основные средства), 10 «Материалы» (на производственные запасы), 58 «Финансовые вложения» (на новые акции акционерного общества) и других счетов с кредита счета 76.

Продажа акций оформляется следующими бухгалтерскими записями:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» — стоимость акций;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» — К-т сч. 58 «Финансовые вложения» — на балансовую стоимость акций.

Дополнительные расходы по продаже акций также списываются в дебет счета 91. Разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами счета 91 показывает финансовый результат от продажи акций. Эту разницу списывают со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

При ликвидации акционерного общества, акции которого имеются в организации, производят такие же бухгалтерские записи, как и при продаже акций. Собственные акции, выкупленные у акционеров, учитывают на счете 81 «Собственные акции (доли)» по фактическим затратам. «

Учет долговых ценных бумаг. Долговые ценные бумаги — обязательства, размещенные эмитентами на фондовом рынке для заимствования денежных средств. В отечественной практике к долговым ценным бумагам относят облигации, сберегательные и депозитные сертификаты, чеки и векселя.

Вексель — это ценная бумага, составленная в строго определенной форме, дающая бесспорное право требовать уплаты обозначенной в векселе суммы по истечении срока, на который он выдан.

Акция — эмиссионная ценная бумага, подтверждающая внесение ее владельцем средств в уставный капитал акционерного общества, закрепляющая право ее владельца (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении этим обществом и на часть имущества, остающегося после ликвидации акционерного общества.

Облигация — эмиссионная ценная бумага, закрепляющая право ее держателя на получение от эмитента в предусмотренный срок ее номинальной стоимости или иного имущественного эквивалента.

Опцион — право на совершение определенной операции с ценными бумагами в установленный период времени или отказ от ее совершения.

Депозитный сертификат — письменное свидетельство банка о вкладе денежных средств, удостоверяющее право вкладчика или его правопреемника на получение после установленного срока суммы депозитного вклада и процентов по нему.

Чек — ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя (лица, выписавшего чек) банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю (лицу, владеющему чеком).

Синтетический учет долговых ценных бумаг осуществляют на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги». Сберегательные и депозитные сертификаты, а также чеки учитываются организацией на счете 55 «Специальные счета в банках», к которому открываются одноименные субсчета по указанным видам ценных бумаг.

Приобретенные долговые ценные бумаги приходуют на счете 58 по фактическим затратам на их приобретение, состоящим из покупной цены и расходов по приобретению ценных бумаг. Покупная стоимость долговых ценных бумаг, как и акций, может отличаться от номинальной или нарицательной на сумму премии, выплаченной продавцу, или скидки, предоставленной покупателю. В дальнейшем первоначальная стоимость приобретенных долговых ценных бумаг доводится до номинальной цены.

Операции по приобретению долговых ценных бумаг отражают на счете 58. Перечисление денежных средств на приобретаемые ценные бумаги отражают по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту денежных счетов (51, 52). Оплаченные ценные бумаги принимают на учет по дебету счета 58 с кредитом счета 60 или 76.

При продаже облигаций с нарастающими процентами в дни, не совпадающие с днями выплаты процентов, покупатель и продавец разделяют соответствующие суммы. В этом случае покупатель уплачивает продавцу помимо рыночной стоимости облигации проценты, которые причитаются за период, прошедший с момента последней их выплаты. При этом сумму процентов целесообразно учитывать в составе расходов будущих периодов.

На счетах операции отражают следующим образом: Д-т сч. 58 — на рыночную стоимость облигаций; Д-т сч. 97 — на проценты с момента последней их выплаты; К-т сч. 51, 52 или 60, 76 — на покупную стоимость облигаций (рыночную плюс проценты).

Сумму начисленных процентов по долговым обязательствам отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим до-

ходам» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно с начислением процентов часть разницы между первоначальной и номинальной стоимостью ценных бумаг относят на финансовый результат организации.

Если покупная стоимость приобретенных ценных бумаг выше их номинальной стоимости, то при каждом начислении дохода производят списание части разницы между покупной и номинальной стоимостью с кредита счета 58 «Финансовые вложения» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если покупная стоимость ценных бумаг ниже номинальной стоимости, то при каждом начислении причитающегося дохода производят доначисление части разницы между покупной и номинальной стоимостью. При этом на сумму причитающегося дохода дебетуют счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью, приходящейся на данный период, дебетуют счет 58 «Финансовые вложения»; на совокупную сумму дохода и части разницы между покупной и номинальной ценами кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Независимо от цены, по которой приобретались ценные бумаги, к моменту их погашения (выкупа) оценка, в которой они учитываются на счете 58, должна соответствовать номинальной стоимости.

При погашении или продаже ценных бумаг их списывают с кредита счета 58 «Финансовые вложения» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» по их стоимости в момент продажи. Выручку от продажи ценных бумаг зачисляют на счета учета денежных средств с кредита счета 91. Прибыль и убыток от продажи ценных бумаг списывают со счета 91 «Прочие доходы и расходы» на счет 99 «Прибыли и убытки».

При операциях с долговыми ценными бумагами в иностранных валютах может возникать курсовая разница, если покупка и продажа ценных бумаг производятся по одной и той же валютной цене. Эта разница списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

10.5. УЧЕТ РЕЗЕРВА ПОЛ ОБЕСЦЕНЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Резерв создается по каждому виду ценных бумаг в отдельности на разницу между учетной и рыночной стоимостью при условии, если рыночная стоимость ценных бумаг оказывается ниже их учетной стоимости.

Образование резерва отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений». Сумма резерва используется для формирования балансовой стоимости финансовых вложений, которая выступает как

разница между учетной стоимостью и созданным резервом. Вместе с тем созданный резерв обеспечивает покрытие возможных убытков по операциям с ценными бумагами.

Если по итогам года рыночная стоимость ценных бумаг, под которые был создан резерв, повысилась, то на сумму повышения производится корректировка созданного резерва. При этом дебетуют счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы». Аналогичная запись делается при списании с баланса ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы. Аналитический учет по счету «Резервы под обесценение финансовых вложений» ведется по каждой ценной бумаге.

Если до конца года, следующего за годом создания резерва под обесценение вложений в ценные бумаги, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец года к финансовым результатам организации соответствующего года (дебетуют счет 59 и кредитуют счет 91).

10.6. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ В ЗАЙМЫ

Предоставленные другим организациям денежные и иные займы учитывают по дебету счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 3 «Предоставленные займы» с кредита денежных и других счетов (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы» и т.п.). Договор займа может быть возмездным (с уплатой процентов) и безвозмездным.

Начисление дивидендов по предоставленным займам отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 91, а поступление дивидендов — по дебету денежных счетов и кредиту счета 76. Начисление и последующее получение дивидендов по займам в форме продукции (работ, услуг) отражают вначале по дебету счета 76 и кредиту счета 91, а затем по дебету счетов 08 (на стоимость поступивших основных средств), 10 (на стоимость поступивших материалов) и др. с кредита счета 76.

Возврат займов отражают по дебету денежных и других соответствующих счетов (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др.) и кредиту счета 58. Если заемщик не возвращает в срок сумму займа, то на эту сумму должны уплачиваться проценты, которые определяются исходя из учетной ставки банковского процента, существующей в месте жительства (для граждан) или в месте нахождения (для юридического лица).

Суммы начисленных штрафных санкций отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

10.7. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ, СВЯЗАННЫХ С ДОГОВОРОМ ПРОСТОГО ТОВАРИЩЕСТВА

В соответствии с гражданским законодательством совместная деятельность без создания для этой цели юридического лица осуще¬ствляется на основе договора простого товарищества между ее участ¬никами. По договору о простом товариществе стороны (участники) обязуются путем объединения имущества и усилий совместно действо¬вать для достижения общей хозяйственной или другой цели, не проти¬воречащей законодательным актам Российской Федерации.

Договором определяются: участник, который осуществляет ве¬дение общих дел; размеры денежных и имущественных взносов каждо¬го участника; порядок распределения между участниками результатов совместной деятельности.

Участник, которому поручено ведение общих дел, действует на основании доверенности, выданной остальными участниками догово¬ра. Имущество, объединенное участниками договора для совместной деятельности, учитывают на отдельном (обособленном) балансе у уча¬стника, которому поручено ведение общих дел. Данные отдельного (обо¬собленного) баланса в бухгалтерский баланс организации-участника, ведущего общие дела, не включаются.

Участник^ ведущий общие дела, составляет и предоставляет уча¬стникам договора информацию, необходимую им для формирования отчетной, налоговой и иной документации, в порядке и сроки, оговорен¬ные договором. Распределение прибыли, убытков и других результатов совместной деятельности осуществляется в порядке и сроки, предусмот¬ренные договором. Каждый участник включает свою долю прибыли, по¬лученную в результате совместной деятельности, в состав внереализа¬ционных доходов при формировании финансовых результатов.

Отражение участниками договора операций, связанных с его выполнением. Стоимость передаваемого имущества подлежит отраже¬нию на счете 58 «Финансовые вложения». К этому счету открывается отдельный субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества», внут¬ри которого ведется аналитический учет по каждому договору и видам взносов. По дебету счета 58 показывается стоимость передаваемого иму¬щества в оценке, предусмотренной в договоре, в корреспонденции с кре¬дитом счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы» и др. Переданное имущество списывается по стоимо¬сти, отраженной в бухгалтерском балансе организации-товарища на дату вступления договора в силу.

Сумму начисленной амортизации по основным средствам и не¬материальным активам списывают соответственно с дебета счетов 02

«Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов» в кредит счетов 01 и 04.

Если оценка имущественных взносов у участника отличается от оценки, установленной по договору, то полученная разница относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Вложения вклада по договору простого товарищества денежными средствами отражают по дебету счета 58 с кредита счетов по учету денежных средств. Прибыль, убыток и другие результаты совместной деятельности, распределяемые между участниками, учитывают в следующем порядке: прибыль — по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы»; убытки — по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 76.

При прекращении совместной деятельности оставшееся имущество и денежные средства распределяются участниками в соответствии с условиями договора о простом товариществе.

По мере поступления имущества дебетуют счета учета ценностей (объектов основных средств, товаров, материалов, денежных средств и пр.) и кредитуют счет 58, субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества».

Если по условиям договора простого товарищества предусмотрено вознаграждение участникам за переданное в общее владение или пользование имущество, а также если им причитается по результатам раздела имущества сверх величины вклада, то на сумму вознаграждения и превышения вклада дебетуют счет 76 и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы».

По мере получения вознаграждения и имущества или денежных средств сверх величины вклада дебетуют счета учета объектов имущества и денежных средств и кредитуют счет 76. По оприходованному после раздела амортизируемому имуществу амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

Участник, ведущий общие дела, обеспечивает отдельный учет операций по договору о простом товариществе и связанных с выполнением уставной деятельности. Денежные или иные имущественные взносы участников договора отражают по дебету счетов учета соответствующих ценностей (01 «Основные средства», 10 «Материалы» и др.) и кредиту счета 80.

Для каждого договора о простом товариществе должен быть открыт отдельный субсчет, внутри которого ведется аналитический учет по каждому участнику договора.

Учет имущества, внесенного участниками по договору о совместной деятельности, осуществляется в оценке, предусмотренной в догово-

ре, на основании первичных учетных документов об оприходовании имущества. Приобретенное или созданное в ходе совместной деятельности имущество отражают в учете в сумме фактических затрат на его приобретение, изготовление и др.

Распределение прибыли, убытков и других результатов совместной деятельности между участниками договора простого товарищества отражают в бухгалтерском учете в следующем порядке:

- прибыль — по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов». При перечислении участниками сумм, причитающихся согласно договору, задолженность с субсчета 75-2 списывают в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств;
- убытки — по дебету субсчета 75-2 и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а по мере погашения участниками полученного убытка — по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции с субсчетом 75-2.

По окончании срока договора простого товарищества оставшееся имущество и денежные средства распределяют в соответствии с условиями договора между участниками.

Возврат денежных средств, внесенных участниками в качестве первоначальных и дополнительных взносов, показывают по дебету счета 80 в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств. Возврат имущества, причитающегося каждому участнику в соответствии с условиями договора простого товарищества, отражают по дебету счета 80 и кредиту счетов учета имущества (01,04,10,40,41 и др.).

Сумму амортизации по основным средствам и нематериальным активам, начисленной за период совместной деятельности, списывают с дебета счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов» соответственно в кредит счетов 01 и 04.

Аналитический учет по счету 80 ведется по каждому договору простого товарищества и каждому участнику договора.

10.8. АУДИТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Цель аудита финансовых вложений — получение подтверждения законности деятельности экономического субъекта за проверяемый период. Для достижения указанной цели ставятся задачи: определить, насколько полно и своевременно оформлены все необходимые документы по оценке, учету и инвентаризации финансовых вложений; сохранности, выбытию (погашению) и реализации ценных бумаг; учету

результатов от финансовых вложений; проверить, соблюдены ли тре¬бования налогового законодательства.

Основными направлениями аудита финансовых вложений мо¬гут служить аудит вложений: в уставные капиталы других организа¬ций; в совместную деятельность; в займы на срок более 12 месяцев и до 12 месяцев.

Из анализа направлений проверки вытекают следующие задачи: подтвердить правильность ведения учета долгосрочных и краткосроч¬ных финансовых вложений; подтвердить правильность документаль¬ного оформления вложений в уставные капиталы других организаций и совместную деятельность; установить правильность и своевремен¬ность получения доходов от финансовых вложений; подтвердить до¬стоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности в части долгосроч¬ных и краткосрочных финансовых вложений.

Источниками информации для проверки учета финансовых вло¬жений являются следующие.

1. Первичные документы по учету финансовых вложений, в том числе документы приема-передачи вкладов в уставные капиталы дру¬гих организаций и в совместную деятельность; свидетельства на сум¬мы произведенных вкладов в другие предприятия; документы приема-передачи ценных бумаг; платежные поручения и выписки банка; приходные и расходные кассовые ордера.

2. Документы, устанавливающие обязательства сторон по сдел¬кам, в том числе учредительные документы; выписки из реестра акцио¬неров; выписки из протоколов собраний акционеров, учредителей, со¬вета директоров и т.п.; сертификаты акций и другие ценные бумаги; договоры займа; договоры о совместной деятельности (договоры про¬стого товарищества).

3. Учетные регистры, в том числе Главная книга, журналы-орде¬ра, ведомости, машинограммы (в случае применения вычислительной техники) по счетам 58 «Финансовые вложения», 59 «Резервы под обесце¬нение финансовых вложений», 55 «Специальные счета в банках», 91 «Прочие доходы и расходы» и т.д. Состав учетных регистров определя¬ется формой бухгалтерского учета, статусом экономического субъекта.

4. Формы учетной документации по инвентаризации: приказ о создании комиссии по инвентаризации; ведомости результатов ин¬вентаризации; инвентаризационные описи ценных бумаг, бланков стро¬гой отчетности и т.п.

5. Прочие: книга учета ценных бумаг и т.д.

При делении финансовых вложений на долгосрочные и кратко¬срочные следует иметь в виду не столько период обращения ценных

бумаг (время с момента эмиссии до момента погашения), сколько степень их ликвидности. При таком подходе к краткосрочным инвестициям относятся вложения в легко реализуемые ценные бумаги, которые покупают для того, чтобы выгодно разместить временно свободные денежные средства.

Аудитору необходимо проверить: ведется ли аналитический учет по счету 58, осуществляемый по видам вложений и объектам, в которые вложены средства; правильно ли составлены бухгалтерские проводки; правильно ли отнесены разницы между ценой приобретения и номинальной стоимостью ценных бумаг; правильно ли отражены в учете выкуп и продажа ценных бумаг.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Глава 11

11.1. ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ И НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

При учете и аудите материально-производственных запасов необходимо руководствоваться следующими законодательно-нормативными документами:

- Гражданский Кодекс Российской Федерации;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2000);
- Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных затрат в бухгалтерской отчетности (утверждены Минфином России 23 апреля 2004 г.);
- Методические рекомендации по учету и оформлению операции приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли (письмо Комитета Российской Федерации по торговле от 10 июля 1996 г. № 1-794/32-5);
- Основные положения по учету тары на предприятиях, в производственных объединениях и организациях (приказ Минфина СССР от 30 сентября 1985 г. № 166);
- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утверждены приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н);
- Порядок отражения в бухгалтерском учете товарообменных операций или операций, осуществляемых на бартерной основе (письмо Минфина России от 30 октября 1992 г. № 16-05/4).

11.2. ПОНЯТИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» в бухгалтерском учете в качестве материально-производственных запасов принимаются активы, используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг); предназначенные для продажи (готовая продукция и товары); используемые для управленческих нужд организации (вспомогательные материалы, топливо, запасные части и др.).

Основная часть материально-производственных запасов используется в качестве предметов труда в производственном процессе. Они целиком потребляются в каждом производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции.

Различают следующие задачи учета материально-производственных запасов: своевременное и правильное оформление документами поступления и расходования материальных ценностей; систематический контроль за сохранностью материальных ценностей путем учета их по местам хранения и материально ответственным лицам; постоянный контроль за использованием средств строго по назначению и в соответствии с установленными нормами; контроль за наличием материальных запасов согласно утвержденным нормативам; периодическая сверка данных бухгалтерского учета с фактическим наличием продукции и производственных запасов в местах их хранения.

Решение этих задач в первую очередь зависит от правильной организации складского хозяйства, от наличия рациональной системы первичных и сводных документов и хорошо налаженного документооборота; качества организации подбора и подготовки кадров материально ответственных лиц и лиц, связанных с учетом; рационального ведения синтетического и аналитического учета товарно-материальных ценностей.

Классификация материалов. В зависимости от той роли, которую играют разнообразные виды производственных запасов в процессе производства, их подразделяют на следующие группы: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты, отходы (возвратные), топливо, тара и тарные материалы, запасные части, инвентарь и хозяйственные принадлежности. Указанную классификацию производственных запасов используют для построения синтетического и аналитического учета с целью получения информации об остатках, поступлении и расходе сырья и материалов в производственно-эксплуатационной деятельности.

Оценка материально-производственных запасов. Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов при их изготовлении силами организации складывается из фактических затрат, связанных с производством данных запасов.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно — исходя из их рыночной стоимости на дату оприходования, а приобретенных в обмен на другое имущество (кроме денежных средств) — исходя из стоимости обмениваемого имущества, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравниваемых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

Материально-производственные запасы, на которые текущая рыночная стоимость в течение года снизилась либо которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Материально-производственные запасы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету на забалансовые счета в оценке, предусмотренной в договоре.

Оценка материально-производственных запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату принятия запасов к бухгалтерскому учету.

Материальные ценности отражают на синтетических счетах по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или по учетным ценам.

Согласно Методическим указаниям по учету материально-производственных запасов в качестве учетных цен на материалы применяются: договорные цены; фактическая себестоимость материалов по

данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года); планово-расчетные цены; средняя цена группы материалов.

Исчисление фактической себестоимости заготовления каждого вида сырья и материалов требует значительных затрат труда и времени. Поэтому в большей части организаций текущий учет материальных ценностей ведут по твердым учетным ценам.

При синтетическом учете материальных ценностей по фактической себестоимости отклонения фактической себестоимости материалов от средней покупной цены или от плановой себестоимости учитывают на отдельных аналитических счетах по группам материалов.

При синтетическом учете материальных ценностей по учетным ценам отклонения фактической себестоимости материальных ценностей от стоимости их по учетным ценам учитываются на синтетическом счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Материалы учитываются на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или учетным ценам.

Организации, занятые производством сельскохозяйственной продукции, продукцию собственного производства отчетного года, отражаемую на счете 10 «Материалы», в течение этого года (до составления годовой отчетной калькуляции) учитывают по плановой себестоимости. После составления годовой отчетной калькуляции плановая себестоимость материалов корректируется до фактической себестоимости.

При учете материалов по учетным ценам (плановая себестоимость приобретения (заготовления), средние покупные цены и др.) разница между стоимостью ценностей по этим ценам и фактической себестоимостью приобретения (заготовления) ценностей отражается на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Организации, занятые производством сельскохозяйственной продукции, могут открывать к счету 10 «Материалы» отдельные субсчета для учета семян, посадочного материала и кормов (покупных и собственного производства); минеральных удобрений; ядохимикатов, используемых для борьбы с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур; биопрепаратов, медикаментов и химикатов, используемых для борьбы с болезнями сельскохозяйственных животных, и др.

В зависимости от принятой организацией учетной политики поступление материалов может быть отражено с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» или без использования их. В случае использования организацией счетов 15 и 16 на основании поступивших в организацию расчетных документов поставщиков де-

лается запись по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т.п. в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке материалов в организацию. При этом запись по дебету счета 15 и кредиту счета 60 производится независимо от того, когда материалы поступили в организацию — до или после получения расчетных документов поставщика. Оприходование материалов, фактически поступивших в организацию, отражается записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

В случае если организацией не используются счета 15 и 16, оприходование материалов отражается записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счетов 60, 20, 23, 71, 76.

Стоимость материалов, оставшихся на конец месяца в пути или не вывезенных со складов поставщиков, в конце месяца отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (без оприходования этих ценностей на склад).

Фактический расход материалов в производстве или для других хозяйственных целей отражается по кредиту счета 10 «Материалы» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) или другими соответствующими счетами. При выбытии материалов (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.) их стоимость списывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 10 «Материалы» ведется по местам хранения материалов и отдельным их наименованиям (видам, сортам, размерам и т.д.).

Товары в торговой организации относятся к активам, предназначенным для продажи. Порядок отражения товаров в бухгалтерском учете также регулируется ПБУ 5/01, определяющем **товары** как часть материально-производственных запасов, которые приобретены или получены от других юридических или физических лиц и предназначены для продажи.

Единица бухгалтерского учета товарных запасов выбирается торговой организацией самостоятельно и закрепляется в учетной политике. Выбранный метод должен обеспечить формирование полной и достоверной информации о товарных запасах, контроль за их наличием и движением. Единицей товарных запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п. В условиях автоматиза-

ции бухгалтерского и складского учета предпочтительнее учет товаров по номенклатурным номерам. Он заключается в том, что каждому виду товара с одинаковой ценой присваивается один номенклатурный номер. Торговая организация разрабатывает систему нумерации товаров либо пользуется той системой, которая предлагается бухгалтерской программой.

Пример. При поступлении товара в оптовую торговую организацию бухгалтер присваивает ему номенклатурный номер. Номенклатурный номер состоит из 10 цифр. Первые две цифры соответствуют группе товаров, остальные восемь — порядковому номеру в картотеке складского учета. В течение дня в магазин поступила мука от разных поставщиков. Бухгалтер присвоил поступившему товару номенклатурные номера следующим образом.

Номенклатурная нумерация поступившего товара

Поставщик	Товар	Единица измерения	иена за единицу, руб.	Номенклатурный номер
ООО «Мельник»	Мука, высший сорт	кг	12,00	1000001123
АО «Колос»	Мука, высший сорт	кг	12,00	1000001123
ООО «Урожай»	Мука, первый сорт	кг	9,00	1000001124

11.3. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ПОСТУПЛЕНИЯ И РАСХОДА МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ

Различают сырье и материалы собственного производства; поступившие от поставщиков; подотчетных лиц, закупивших материалы в порядке наличного расчета; от списания пришедших в негодность основных средств.

Экспедитор организации принимает на станции прибывшие материалы по количеству мест и массе. При обнаружении им признаков, вызывающих сомнение в сохранности груза, он может потребовать от транспортной организации проверки груза. В случае обнаружения недостачи мест или массы, повреждения тары, порчи материалов составляется ***коммерческий акт,*** который служит основанием для предъявления претензий к транспортной организации или поставщику.

Для получения материалов со склада иногородних поставщиков экспедитору выдают ***наряд*** и ***доверенность,*** в которых указывают перечень материалов, подлежащих получению. При приемке материалов экспедитор производит не только количественную, но и качественную приемку.

Принятые грузы экспедитор доставляет на склад и сдает заведующему складом, который проверяет соответствие количества и качества материала данным счета поставщика. Принятые кладовщиком материалы оформляют ***приходными ордерами.*** Приходный ордер подписывают заведующий складом и экспедитор.

При отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными разрешается осуществлять оприходование материалов без выписки приходного ордера. В этом случае на документе поставщика проставляют штамп, в оттисках которого содержатся основные реквизиты приходного ордера. Это способствует сокращению количества первичных документов.

В тех случаях, когда количество и качество прибывших на склад материалов не соответствуют данным счета поставщика, приемку материалов производит комиссия и оформляет ***акт о приемке материалов,*** который служит основанием для предъявления претензии поставщику.

Если перевозку материалов осуществляют автотранспортом, то в качестве первичного документа применяют ***товарно-транспортную накладную.***

Поступление на склад материалов собственного изготовления, отходов производства и др. оформляют ***одно-*** и ***многострочными требованиями-накладными,*** которые выписывают цехи-сдатчики в двух экземплярах. Материалы, полученные от разборки и демонтажа зданий и сооружений, приходуются на основании *акта об оприходовании материальных ценностей.*

Подотчетные лица приобретают материалы в организациях торговли, у других организаций и кооперативов, на колхозном рынке или у населения за наличные деньги. Документом, подтверждающим стоимость приобретенных материалов, является ***товарный счет*** или ***акт (справка),*** составляемый подотчетным лицом.

Материалы отпускают со склада на производственное потребление, хозяйственные нужды, на сторону, для переработки и в порядке реализации излишних и неликвидных запасов. Порядок документального оформления отпуска материалов зависит, прежде всего, от организации производства, направления расхода и периодичности их отпуска.

Расход материалов, отпускаемых ежедневно, оформляют ***лимитно-заборными картами.*** Один экземпляр карты вручают цеху-получателю, другой — складу. Кладовщик записывает количество отпущенного материала и остаток лимита в обоих экземплярах и расписывается в карте цеха-получателя. Представитель цеха расписывается в получе-

нии материалов в карте, находящейся на складе. Лимитно-заборная карта может выписываться в одном экземпляре. В этом случае получатель расписывается в получении материалов непосредственно в карте складского учета, а в лимитно-заборной карте расписывается лицо, ответственное за отпуск материалов со склада.

Отпуск материалов со складов производят в пределах установленного лимита. Сверхлимитный отпуск материалов и замену одного материала другим оформляют выпиской отдельного требования-накладной на замену (дополнительный отпуск материалов). Если материалы со склада отпускаются не часто, то их отпуск оформляют одно- или многострочными требованиями-накладными, которые выписываются цехом-получателем в двух экземплярах: первый — с распиской кладовщика остается в цехе; второй — с распиской получателя — у кладовщика.

Для учета движения материалов внутри предприятия применяют ***одно-*** и ***многострочные требования-накладные,*** которые составляют материально ответственные лица участка, отпускающего ценности, в двух экземплярах, один из которых остается на месте с распиской получателя, а второй — с распиской лица, отпускающего ценности, передается получателю ценностей.

Отпуск материалов сторонним организациям или хозяйствам своей организации, расположенным за ее пределами, оформляют накладными на отпуск материалов на сторону, которые выписывает отдел снабжения в двух экземплярах на основании нарядов, договоров и других документов.

При перевозке материалов автотранспортом вместо накладной применяют товарно-транспортную накладную.

Списание материалов вследствие их непригодности оформляют актом, который составляется специально созданной комиссией с участием материально ответственного лица.

Вместо первичных документов по расходу материала можно использовать карточки учета материалов. С этой целью представители цехов-получателей расписываются в получении материалов в самих карточках, которые становятся в связи с этим оправдательными документами.

На фактически израсходованные материалы получатель материалов составляет акт расхода, в котором указываются наименование, количество, учетная цена и сумма по каждому наименованию, шифр заказа, на выполнение которого израсходованы материалы, нормативный и фактический расход материалов с указанием выявленных отклонений и их причин. В необходимых случаях в акте указывают количе-

ство изготовленной продукции либо объем выполненных работ. Кроме того, подразделения организации ежемесячно составляют отчеты о наличии и движении материальных ценностей и передают их в бухгалтерию.

В установленные дни документы по приходу и расходу материалов сдают в бухгалтерию организации по реестру приемки-сдачи документов, составленному в двух экземплярах, первый сдается в бухгалтерию под расписку бухгалтера на втором экземпляре, а второй остается на складе.

11.4. СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Для учета материально-производственных запасов применяют следующие **синтетические счета:** 10 «Материалы»; 11 «Животные на выращивании и откорме»; 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»; 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»; 41 «Товары»; 43 «Готовая продукция»; **забалансовые счета:** 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»; 003 «Материалы, принятые в переработку»; 004 «Товары, принятые на комиссию».

К счету 10 «Материалы» могут быть открыты субсчета: 10-1 «Сырье и материалы»; 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»; 10-3 «Топливо»; 10-4 «Тара и тарные материалы»; 10-5 «Запасные части»; 10-6 «Прочие материалы»; 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»; 10-8 «Строительные материалы»; 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» и др.

Учет операций с тарой в торговых организациях имеет свои особенности. Как известно, тара, используемая многократно, подлежит возврату поставщикам. На возврат тары выписывается накладная. Тару, не указанную отдельно в первичных документах поставщика и не подлежащую оплате, приходуют на основании акта по рыночной цене. Тара, находящаяся в собственности организации, учитывается в зависимости от стоимости и срока использования на счете 01 «Основные средства» или на счете 10 «Материалы», субсчет 4 «Тара и тарные материалы». Учет тары ведется на счете 41-3 «Тара под товаром и порожняя». Материально ответственные лица ведут учет тары по наименованию, количеству и сумме. Бой, лом, порчу тары оформляют соответствующим актом. Непригодная тара подлежит сдаче организациям по сбору вторичного сырья и оформляется накладной. На малых предприятиях все производственные запасы можно учитывать на одном синтетическом счете 10 «Материалы» без открытия субсчетов.

Материальные ценности подразделяются на виды, сорта, марки, типоразмеры, каждому из которых присваивают числовое обозначение (номенклатурный номер) и записывают его в специальный документ, который называют номенклатурой-ценником. В номенклатуре-ценнике указывают также учетную цену и единицу измерения материалов.

Сельскохозяйственные организации могут открывать к счету 10 «Материалы» отдельные субсчета для учета семян, посадочного материала и кормов (покупных и собственного производства); минеральных удобрений; ядохимикатов, используемых в борьбе с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур; биопрепаратов, медикаментов и др.

На синтетических счетах учет материальных ценностей ведут по фактической себестоимости или по учетным ценам. При учете материалов по фактической себестоимости в дебет материальных счетов относят все расходы по их приобретению.

При поступлении материалов дебетуют материальный счет 10 «Материалы» и кредитуют следующие счета: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на стоимость поступивших материалов по ценам поставщиков со всеми наценками сбытовых и снабженческих организаций и транспортно-заготовительными расходами; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на стоимость услуг, оплачиваемых чеками транспортным (железнодорожным и водным) организациям; 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — на стоимость материалов, оплаченных из подотчетных сумм; 23 «Вспомогательные производства» — на расходы по доставке материалов собственным транспортом и на фактическую себестоимость материалов собственного производства; 20 «Основное производство» — на стоимость возвратных отходов и другие счета.

Материальные ценности, полученные от разборки списанных основных средств, и излишки материалов, выявленные при инвентаризации, оценивают по рыночной стоимости и приходуют по дебету счета 10 с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Материалы, полученные по договору дарения и безвозмездно, принимаются на учет по рыночной стоимости по дебету счета 10 с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов». По мере списания безвозмездно полученных материалов на счета учета затрат и по другим причинам выбытия (на счета 20, 23, 25, 26, 97 и др. с кредита счета 10) их стоимость списывается со счета 98 в кредит счета 91.

Сельскохозяйственные организации продукцию собственного производства текущего года отражают на счете 10 «Материалы» в течение года по плановой себестоимости (дебет счета 10, кредит счета 20

«Основное производство»). После составления годовой отчетной калькуляции плановую себестоимость материалов корректируют до фактической себестоимости способом «красное сторно» (если фактическая себестоимость оказалась ниже плановой) или способом дополнительных проводок (если фактическая себестоимость выше плановой).

Отпущенные в производство и на другие нужды материалы списывают с кредита материальных счетов в дебет соответствующих счетов издержек производства и на другие счета в течение месяца по учетным ценам. При этом составляют следующие записи: Д-т сч. 20 «Основное производство» (материалы отпущены основному производству); Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» (материалы отпущены вспомогательным производствам); Д-т других счетов в зависимости от направления расходов материалов (25, 26 и др.) — К-т сч. 10 «Материалы» или других счетов по учету материалов.

Проданные материалы списывают с кредита счета 10 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету счета 91 отражают также расходы, связанные с продажей материалов, и сумму НДС по проданным материалам.

При списании материалов вследствие непригодности их фактическая себестоимость списывается со счета 10 «Материалы» (а при использовании учетных цен для синтетического учета материалов и со счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей») в дебет счета 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Со счета 84 списанные материалы относят на счета учета затрат на производство и издержек обращения, расчетов по возмещению материального ущерба (счет 76) или финансовых результатов (счет 91).

Стоимость материалов по ценам между различными счетами издержек производства и другим направлениям выбытия материалов распределяют на основании ведомости, которую составляют по данным первичных документов о расходе материалов.

По истечении месяца определяют разницу между фактической себестоимостью израсходованных материалов и стоимостью их по учетным ценам. Разницу списывают на те же счета затрат, на которые были списаны материалы по учетным ценам (счета 20,23,25,26 и др.). Если фактическая себестоимость выше твердой учетной цены, то разницу между ними списывают дополнительной бухгалтерской проводкой, обратную же разницу (что возможно при использовании в качестве твердой учетной цены плановой себестоимости материалов) — способом «красное сторно», т.е. отрицательными числами. Отклонения фактической себестоимости материалов от стоимости их по учетным ценам распределяют между израсходованными и оставшимися на скла-

де материалами пропорционально стоимости материалов по учетным ценам.

При синтетическом учете материальных ценностей по учетным ценам дополнительно используют счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей». Счет 15 предназначен для учета заготовления и приобретения материальных ценностей, относящихся к средствам в обороте (материалы, животные на выращивании и откорме, товары). В дебет счета 15 относят покупную стоимость материальных ценностей, по которым в организацию поступили расчетные документы поставщика, и другие расходы по приобретению материалов с кредита счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 23 «Вспомогательные производства», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др. в зависимости от того, откуда поступили материальные ценности, от характера расходов по заготовке и доставке материальных ценностей в организацию.

Материально-производственные запасы, фактически поступившие в организацию, списывают по учетным ценам с кредита счета 15 в дебет счетов 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме» и 41 «Товары».

Сумму равницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения и учетных ценах, списывают со счета 15 в дебет счета 16. Остаток на счете 15 на конец месяца показывает наличие материально-производственных запасов в пути.

Израсходованные или проданные материально-производственные запасы списывают на счета издержек производства (обращения) и продажи с кредита материальных счетов по учетным ценам.

Счет 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» предназначен для учета разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения и учетных ценах. Этот счет используют только в том случае, если на счетах 10,11,41 синтетический учет ведут по учетным ценам. Накопленные на счете 16 разницы между фактической себестоимостью приобретенных материально-производственных запасов и стоимостью их по учетным ценам списывают с кредита счета 16 в дебет счетов издержек производства или обращения или других счетов, как правило, пропорционально стоимости израсходованных материально-производственных запасов по учетным ценам. Допускается списание отклонений на затраты производства или на расходы на передачу в месяце их выявления.

В бухгалтерском балансе сальдо по счету 16 включается в стоимость материально-производственных запасов без отражения этой операции на счетах бухгалтерского учета. Аналитический учет по счету 16 ведут по группам материально-производственных запасов с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонений.

11.5. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ В ПУТИ И НЕОТФАКТУРОВАННЫХ ПОСТАВОК

Поступающие материалы, не сопровождающиеся платежными документами от поставщиков (неотфактурованные поставки), приходуют по акту о приемке материалов, составляемому на складе. Оприходование неотфактурованных поставок осуществляют по учетным или рыночным ценам, если в качестве учетных цен используют фактическую себестоимость материалов, и отражают по дебету счета 10 «Материалы» с кредита счета 60. После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их цена корректируется с учетом поступивших документов. Одновременно уточняются расчеты с поставщиком.

Если расчетные документы по неотфактурованным поставкам поступают в следующем году, то учетная стоимость материальных запасов не меняется; величина налога на добавленную стоимость принимается к бухгалтерскому учету в установленном порядке; уточняются расчеты с поставщиком.

При этом суммы сложившейся разницы между учетной стоимостью оприходованных материалов и их фактической себестоимостью списываются в месяце, в котором поступили расчетные документы следующим образом: уменьшение стоимости материальных запасов отражается по дебету счетов расчетов и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году); увеличение стоимости материальных запасов отражается по кредиту счетов расчетов и дебету счета 91 (как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году).

Суммы, оплаченные за запасы, не вывезенные со склада поставщиком и находящиеся в пути, учитывают в бухгалтерском учете на счетах расчетов как дебиторскую задолженность.

11.6. УЧЕТ НЕДОСТАЧ И ПОРЧИ, ОБНАРУЖЕННЫХ ПРИ ПРИЕМКЕ МАТЕРИАЛОВ

Методическими указаниями по учету материально-производственных запасов установлен следующий порядок учета недостач и порчи материалов, обнаруженных при их приемке.

Сумма недостач и порчи в пределах норм естественной убыли определяется умножением количества недостающих или испорченных материалов на договорную (продажную) стоимость поставщика (без НДС и транспортных расходов). Исчисленная сумма недостач или порчи отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счетов расчетов (60 или 76), Одновременно сумма недостач или порчи списывается с кредита счета 94 на счета учета транспортно-заготовительных расходов или отклонений в стоимости материальных запасов (счет 10 или 16).

Если испорченные материалы могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), то они приходуются по ценам возможной продажи. На эту стоимость уменьшают сумму потерь от порчи.

Недостачи и порча материалов сверх норм естественной убыли учитывают по фактической себестоимости, включая транспортно-заготовительные расходы, НДС и акцизы по дебету счетов расчетов по претензиям (счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям») и кредиту счетов по учету расчетов (60, 76).

При поступлении недостающих материалов от поставщиков они оприходуются по дебету счетов учета материалов с кредита счета 76, при этом суммз НДС отражается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

При отсутствии оснований для предъявления претензий суммы недостач или потерь от порчи списываются покупателем на счет 84 с кредита счетов учета расчетов (60 или 76).

11.7. ОЦЕНКА ОТПУЩЕННЫХ В ПРОИЗВОДСТВО МАТЕРИАЛОВ

Определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых на производство, разрешается производить следующими методами **оценки запасов:** по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО); по себестоимости последних по времени закупок (метод ЛИФО).

Применение одного из этих методов по виду (группе) запасов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

По себестоимости каждой единицы оценивают материально-производственные запасы (МПЗ), используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут быть обычным образом заменены на другие.

Согласно методическим указаниям по учету МПЗ при отпуске материалов по себестоимости каждой единицы можно использовать два варианта исчисления себестоимости единицы запаса: включая все расходы, связанные с приобретением запаса; включая только стоимость запаса по договорной цене. Применение второго (упрощенного) варианта допускается при невозможности непосредственного отнесения транспортно-заготовительных и других расходов, связанных с приобретением запасов, на себестоимость (например, при централизованной поставке материалов). В этом случае разница между фактической себестоимостью приобретенных запасов и их стоимостью по договорным ценам распределяется пропорционально стоимости отпущенных материалов по договорным ценам.

Средняя себестоимость определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) запасов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в течение месяца.

Отмеченные способы оценки материальных ресурсов являются традиционными для отечественной учетной практики. В течение отчетного месяца материальные ресурсы списывают на производство (как правило, по учетным ценам), а в конце месяца списывают соответствующую долю отклонений фактической себестоимости материальных ресурсов от стоимости их по учетным ценам.

При методе ФИФО применяют правило «первая партия на приход — первая в расход». Это означает, что независимо от того, какая партия материалов отпущена в производство, сначала списывают материалы по цене (себестоимости) первой закупленной партии, затем по цене второй партии и т.д. в порядке очередности, пока не будет получен общий расход материалов за месяц.

При методе Л ИФО применяют правило «последняя партия на приход — первая в расход», т.е. сначала списываются материалы по себестоимости последней партии, затем — по себестоимости предыдущей и т.д.

Применение указанных способов оценки материальных ресурсов ориентирует на организацию аналитического учета материалов по отдельным партиям (а не только по видам материалов). Можно оценить израсходованные материалы расчетным путем, используя следующую формулу:

$$Р = Он + П - Ок,$$

где Р — стоимость израсходованных материалов;
Он и Ок — стоимость соответственно начального и конечного остатков материалов;
П — поступление за месяц.

Оценка материально-производственных запасов на конец отчетного периода производится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости).

11.8. УЧЕТ ПРОДАЖИ МАТЕРИАЛОВ

При продаже материальных запасов, синтетический учет которых ведется по фактической себестоимости, их списывают со счета 10 в дебет счета 91 в течение месяца по учетным ценам, а по окончании месяца такой же проводкой списывают отклонения фактической себестоимости материалов от стоимости их по учетным ценам (способом «красное сторно» или способом дополнительных проводок).

Расходы, связанные с продажей материальных ценностей, списывают в дебет счета 91с кредита соответствующих счетов.

При продаже материалов на сторону, синтетический учет которых ведется по учетным ценам, составляют следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» — К-т сч. 10 «Материалы» (на стоимость материалов по учетным ценам);

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» — К-т сч. 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» (на разницу между фактической себестоимостью материалов и стоимостью по учетным ценам);

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» (на продажную стоимость материалов);

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» — К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» (на сумму НДС по проданным материалам).

Финансовый результат от продажи материалов списывают со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Необходимо отметить, что если при продаже или мене материалов не исполнены необходимые условия признания выручки, то отпущенные материалы списываются с кредита счета 10 в дебет не счета 91, а счета 45 «Товары отгруженные». После признания выручки от продажи материалов они списываются с кредита счета 45 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При реализации материалов организация в обязательном порядке должна включить в счет отдельной строкой размер НДС, он должен быть выделен и в платежных документах. В соответствии с главой 21. «Налог на добавленную стоимость» НК РФ в тех случаях, когда в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, приходных кассовых ордерах, актах выполненных работ и др.) и в расчетных документах (поручениях, требованиях, реестрах чеков и реестров на

получение средств с аккредитива, подтверждающих стоимость приобретения товара) не выделен размер НДС, исчисление его расчетным путем не производится.

11.9. УЧЕТ ТАРЫ

Тара — это емкости, предназначенные для упаковки, транспортировки и хранения товаров. Различают тару жесткую (ящики, бутылки, бочки), полужесткую (корзины, картонные короба), мягкую (мешки, кули).

Бухгалтерский учет тары ведется по следующим видам: тара из древесины; тара из картона и бумаги; тара из металла; тара из пластмассы; тара из стекла; тара из тканей и нетканых материалов.

В составе тары учитываются также материалы и детали, предназначенные специально для изготовления и ремонта тары,— тарные материалы (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное, пробка корковая и полиэтиленовая, колпачки вискозные, фольга и пр.). Тара под товарами может совершать однократный и многократный оборот.

Тара однократного использования (бумажная, картонная, полиэтиленовая) включается в себестоимость отгруженного товара и торговой организацией отдельно не оплачивается.

К многооборотной таре относятся: деревянная тара (ящики, бочки, кадки); картонная тара (ящики из гофрированного и плоского склеенного картона); металлическая и пластмассовая тара (бочки, фляги, ящики, бидоны, корзины); тара из тканей и нетканых материалов (мешки тканевые, упаковочные ткани, нетканые упаковочные полотна); специальная тара (тара, специально изготовленная для затаривания определенных видов товара).

Если иное не предусмотрено договором поставки, многооборотная тара подлежит обязательному возврату поставщикам товара или сдаче тароремонтной организации. Такая тара указывается в сопроводительных документах на товар отдельной строкой, по ней устанавливаются **залоговые цены.** При возврате порожней тары в исправном состоянии поставщик возвращает торговой организации залоговую стоимость тары. На возврат тары поставщику или тароремонтной организации выписывают ***товарно-транспортную накладную формы № 1-Т,***

Тара, которая не выделена отдельной строкой в товарных документах и не подлежит оплате поставщику, может быть оприходована на основании акта **(формы № ТОРГ-5) по цене возможной реализации.** Такую тару торговая организация может использовать для собственных нужд или продать сторонней организации. Продажа тары оформляется ***накладной по форме № ТОРТ-12.***

Бой, порчу и лом тары оформляют ***актом по форме М ТОРГ-15.*** Тара, пришедшая в негодность вследствие естественного износа, также списывается на основании акта. Акт составляется комиссией, которая определяет причины непригодности и виновных лиц, допустивших поломку, бой или порчу тары. Списание непригодной тары производится только после утверждения акта руководителем торговой организации или лицом, им уполномоченным. Непригодная тара подлежит обязательной сдаче для утилизации организации по сбору вторичного сырья или перерабатывающей организации. Отпуск непригодной тары оформляется накладной (товарно-транспортной накладной).

Движение тары в торговой организации отражается материально ответственным лицом в товарном ***отчете формы № ТОРГ-29*** и ***отчете по таре формы № ТОРГ-30.***

Наличие и движение тары под товаром и тары порожней (кроме стеклянной посуды) учитывают на балансовом счете 41, субсчет 3 «Тара под товаром и порожняя». На этом счете учитывают тару:

- стоимость которой выделена в расчетных документах отдельной строкой;
- не выделенную отдельной строкой в сопроводительных документах поставщика, но оприходованную по акту;
- изготовленную торговой организацией самостоятельно;
- поступившую в торговую организацию по залоговым ценам и подлежащую возврату.

Инвентарная тара, которая предназначена для производственных или хозяйственных нужд, учитывается на счетах 01 «Основные средства» или 10 «Материалы», субсчет 4 «Тара и тарные материалы». Тарные материалы, предназначенные для ремонта и изготовления тары для товаров, учитываются на счете 41-3 «Тара под товаром и порожняя».

Аналитический учет тары ведется в количественном и стоимостном выражении по складам, подразделениям и местам хранения, по материально ответственным лицам, а внутри этих категорий — по видам и группам тары. Тара принимается к учету по фактической себестоимости.

При наличии в торговой организации большой номенклатуры тары, а также при ее высокой оборачиваемости разрешается вести учет тары по учетным ценам (договорным, планово-расчетным, по средней цене группы, по фактической себестоимости предыдущего периода).

Возвратная тара принимается к учету по учетным ценам (ценам, указанным поставщиком в сопроводительных документах). Тара, на которую установлены залоговые цены, отражается в учете по этим ценам.

В бухгалтерском учете операции по движению тары **отражают** проводками.

Поступление тары под товаром от поставщика:

Д-т сч. 41-3 - К-т сч. 60-1.

Возврат многооборотной тары поставщику:

Д-т сч. 60-1 - К-т сч. 41-3.

Поступление тары по залоговым ценам:

Д-т сч. 41-3 - К-т сч. 60-1.

Удержание поставщиком части залоговой стоимости тары в возмещение расходов на ремонт, очистку и промывку тары:

Д-т сч. 51 — К-т сч. 60-1 — возвращена залоговая стоимость тары за минусом расходов тарополучателя, подлежащих возмещению тарососдатчиком (торговой организацией);

Д-т сч. 44 «Расходы на тару» — К-т сч. 60-1 — торговой организацией списаны расходы, предъявленные тарополучателем к возмещению.

Оприходование тары, не указанной в счете поставщика, по ценам возможной реализации:

Д-т сч. 41-3 — К-т сч. 91-1 «Внереализационные доходы».

Оприходование излишков тары, выявленных при инвентаризации:

Д-т сч. 41-3 — К-т сч. 91-1 «Внереализационные доходы» — оприходованы излишки тары, выявленные при инвентаризации.

Списание тары, пришедшей в негодность в результате недостачи, боя, лома, порчи:

Д-т сч. 94 — К-т сч. 41-3 — списана тара, пришедшая в негодность.

Списание тары в результате естественного износа:

Д-т сч. 91-2 «Операционные расходы» — К-т сч. 41-3.

Тара, непригодная для дальнейшего использования и предназначенная для сдачи в утиль, переводится в состав прочих материалов по балансовой стоимости:

Д-т сч. 10-6 - К-т сч. 41-3.

Сдача этой тары в утиль отражается проводками:

Д-т сч. 62-2 — К-т сч. 91-1 «Операционные доходы» — тара отпущена организации вторичной переработки сырья по договорной цене;

Д-т сч. 91-2 «Операционные расходы» — К-т сч. 10-6 — списана балансовая стоимость тары.

Если тара вывозится на свалку, то делают одну проводку:

Д-т сч. 91-2 «Операционные расходы» — К-т сч. 10-6.

Тара-оборудование — это вид многооборотной тары, предназначенный для хранения, транспортировки и продажи из него товаров, например, хлебные контейнеры. Право собственности на тару-обору-

дование принадлежит поставщику товаров. Оно учитывается у постав¬щика в составе основных средств.

При поставке товаров в таре-оборудовании стоимость тары-обору¬дования в стоимость товара не включается и в расчетных документах по¬казывается отдельной строкой. Если торговая организация несет транс¬портные расходы по возврату тары-оборудования поставщику, то эти расходы включаются в расходы на продажу по статье «Расходы на тару».

Торговые организации возмещают поставщику (собственнику тары-оборудования) расходы, связанные с амортизацией, ремонтом и содержанием тары-оборудования. Размер этих расходов оговарива¬ют в договоре поставки. Торговая организация указанные расходы вклю¬чает в расходы на продажу по статье «Расходы на тару».

11.10. АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ДВИЖЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ

Учет материалов на складе осуществляет заведующий складом (кладовщик), являющийся материально ответственным лицом, кото¬рого принимают на работу, как правило, по согласованию с главным бухгалтером организации.

Учет движения и остатков материалов осуществляют в карточ¬ках учета материалов. На каждый номенклатурный номер открывают отдельную карточку, поэтому учет называют сортовым учетом и осу¬ществляют только в натуральном выражении. Запись в карточках кла¬довщик делает на основании первичных документов (приходных орде¬ров, требований-накладных и др.) в день совершения операций. После каждой записи выводят остаток материалов. Ведение учета материа¬лов допускается также в книге учета материалов, которая содержит те же реквизиты, что и карточки учета материалов.

В условиях автоматизированного учета вместо карточек учета применяют систематически составляемые машинограммы — ведомо¬сти движения и остатков материалов.

Первичные документы после записи их данных в карточки учета передают в бухгалтерию, сюда же передают лимитно-заборные карты по мере использования лимита, но не позднее 1-го числа следующего месяца. Сдачу документов оформляют реестром, в котором указывают наименование и номера сдаваемых документов.

В цехах, имеющих кладовые, а также в подотчетных подразделе¬ниях (пунктах, отделениях) материально ответственные лица (заведу¬ющие пунктами и отделениями) составляют месячные отчеты об ос¬татках и движении материалов и представляют их в бухгалтерию.

При использовании материальных отчетов отпадает необходи¬мость в составлении других документов на расход материалов, и упро-

щается учет материалов в подотчете, поскольку в качестве регистров аналитического учета используются отчеты материально ответствен¬ных лиц.

В соответствии с методическими указаниями по учету МПЗ ана¬литический учет материалов в бухгалтерии осуществляется на основе использования оборотных ведомостей или сальдовым методом.

При использовании оборотных ведомостей применяют два ва¬рианта учета материалов. При **первом варианте** в бухгалтерии откры¬вают на каждый вид и сорт материалов карточки аналитического уче¬та, в которых записывают на основании первичных документов операции по поступлению и расходу материалов. Эти карточки отли¬чаются от карточек складского учета лишь тем, что учет материалов в них ведут не только в натуральном, но и в денежном выражении. По окончании месяца по итоговым данным всех карточек составляют ко¬личественно-суммовые оборотные ведомости материалов по каждому складу и подразделению.

В каждой оборотной ведомости выводят итоги сумм по каждой странице, по группам материалов, по субсчетам, синтетическим счетам и общий итог по складу или подразделению. На основе указанных обо¬ротных ведомостей составляют сводную оборотную ведомость. Свод¬ные оборотные ведомости сверяют с данными синтетического учета.

При **втором варианте** все приходные и расходные документы группируют по номенклатурным номерам, и в конце месяца подсчи¬танные по документам итоговые данные о поступлении и расходе каж¬дого вида материалов записывают в оборотные ведомости, составля¬емые в натуральном и денежном выражении по каждому складу отдельно в разрезе соответствующих синтетических счетов и субсче¬тов. На основании указанных оборотных ведомостей составляют свод¬ные оборотные ведомости.

При втором варианте трудоемкость учета значительно уменьша¬ется, поскольку отпадает необходимость ведения карточек аналитиче¬ского учета. Но учет и в этом случае остается громоздким, так как в оборотную ведомость приходится записывать сотни, а иногда и тыся¬чи номенклатурных номеров материалов.

Более прогрессивен сальдовый метод учета материалов, при ко¬тором бухгалтерия не дублирует складской сортовой учет ни в отдельных карточках аналитического учета, ни в оборотных ведомостях, а использу¬ет в качестве регистров аналитического учета карточки складского уче¬та материалов, ведущиеся на складах.

Ежедневно или в другие сроки (как правило, не реже одного раза в неделю) работник бухгалтерии проверяет правильность произведен-

ных кладовщиком записей в карточках складского учета и подтверж¬дает их своей подписью на самих карточках. В конце месяца заведу¬ющий складом, а в отдельных случаях работник бухгалтерии, перено¬сит количественные данные об остатках на 1-е число месяца по каждому номенклатурному номеру материалов из карточек складского учета в ве¬домость (без оборотов прихода и расхода). После проверки и визиро¬вания работником бухгалтерии ведомость передают в бухгалтерию, где остатки материалов таксируют по учетным ценам и выводят их итоги по отдельным учетным группам материалов и в целом по складу.

На основании указанных сальдовых ведомостей составляют свод¬ную сальдовую ведомость, в которую переносят итоги сальдовых ведо¬мостей складов и подразделений по группам материалов, по субсчетам, синтетическим счетам, складам, подразделениям. Сальдовые ведомо¬сти и сводные сальдовые ведомости ежемесячно сверяются с данными синтетического учета материалов.

Для обобщения и группировки информации о движении мате¬риалов используют ***ведомости движения материалов (накопитель¬ные ведомости).*** Они составляются по каждому складу (подразделе¬нию) отдельно по приходу и расходу материалов, и учет в них может осуществляться по фактической себестоимости материалов или их учет¬ным ценам. По окончании месяца в ведомостях подсчитывают итоги оборотов за ме&щ в разрезе групп материалов по субсчетам и синтети¬ческим счетам по каждому складу или подразделению.

Итоговые данные ведомостей движения материалов ежемесяч¬но переносят в сводную ведомость движения материалов, в которой приводятся также сведения об остатках материалов на начало и конец месяца в разрезе групп материалов по соответствующим синтетическим счетам и субсчетам. Данные сводной ведомости и накопительных ве¬домостей ежемесячно сверяются с показателями аналитического уче¬та, т.е. с оборотными и сальдовыми ведомостями.

Организации также могут составлять ведомость распределения материалов, в которой указывают корреспондирующие счета и субсче¬та по каждому направлению расхода материалов (в стоимостной оцен¬ке). В ведомости указывают транспортно-заготовительные расходы или отклонения между покупной стоимостью материалов и их учетной ценой.

При автоматизированном учете все учетные регистры составля¬ются при помощи вычислительной техники. Применение программ автоматизации учетных работ должно обеспечить формирование ос¬новных учетных регистров: оборотной ведомости движения материа¬лов по номенклатурным номерам в разрезе складов, подразделений,

мест хранения; ведомости расхода материалов по заказам, сериям, переделам, другим калькуляционным единицам; оборотной ведомости по материалам, находящимся в пути; оборотной ведомости движения материалов по неотфактурованным поставкам.

11.11. УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ РЕЗЕРВОВ ПОД СНИЖЕНИЕ СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ

Перед составлением бухгалтерского баланса за год фактическая себестоимость материальных ценностей сравнивается с их рыночной стоимостью (стоимостью возможной продажи). Если фактическая себестоимость материальных ценностей оказывается ниже их рыночной стоимости, то указанные ценности отражаются в бухгалтерском балансе по фактической себестоимости. Если же, наоборот, фактическая себестоимость материальных ценностей оказывается выше их рыночной стоимости, то материальные ценности должны отражаться в бухгалтерском балансе по рыночной стоимости.

Сумму резерва под снижение стоимости материальных запасов определяют сопоставлением фактической себестоимости с рыночной стоимостью по каждому номенклатурному номеру или по группам однородных материальных ценностей (в случае, когда рыночная фактическая себестоимость превышает рыночную стоимость материалов).

На общую сумму резервов под снижение стоимости материальных ценностей дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуют счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

В начале периода, следующего за периодом, в котором произведена указанная выше запись, зарезервированная сумма восстанавливается записью по дебету счета 14 и кредиту счета 91. Закрытие счета 14 осуществляют исходя из предположения полного расходования материальных ценностей в следующем отчетном периоде.

Остаток на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» показывает превышение фактической себестоимости материальных ценностей над их рыночной стоимостью только на конец отчетного периода.

Следует отметить, что счет 14 применяется для обобщения информации о резервах под отклонение стоимости не только по счету 10 «Материалы», но и по другим средствам в обороте — незавершенному производству, готовой продукции, товарам и т.п. Поэтому при составлении бухгалтерского баланса за год сумма резерва под снижение стоимости материальных ценностей (сальдо по счету 14) сопоставляется с сальдо по счетам 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары».

После такого сопоставления материальные ценности отражают в бухгалтерском балансе в нетто-оценке — по аналогии с внеоборотны¬ ми активами, вложениями в акции других организаций, котирующих¬ ся на фондовой бирже, дебиторской задолженностью, под которую со¬ здаются резервы сомнительных долгов.

11.12. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ МАТЕРИААЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

При проведении инвентаризации товарно-материальные ценно¬ сти (производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие за¬ пасы) заносятся в инвентаризационные описи по каждому наименова¬ нию с указанием вида, группы, количества и других данных (артикула, сорта и пр.).

Излишки материально-производственных запасов, выявленные в результате проведенной инвентаризации, отражаются в бухгалтерском учете как внереализационные доходы (дебетуют счет 10 «Материалы», кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

При выявлении фактов недостач, хищений, порчи материалов их фактическая себестоимость или ее часть (при порче материалов) спи¬ сывается с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порч*! ценностей». Со счета 94 стоимость недостающих и ис¬ порченных материалов списывают на счета издержек производства и обращения (если потери в пределах норм), в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмеще¬ нию материального ущерба» (при установлении конкретных виновни¬ ков), в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» (при отсутствии кон¬ кретных виновников или если во взыскании недостающих или испорченных ценностей отказано судом).

Стоимость материалов, утраченных в результате стихийных бед¬ ствий или иных форс-мажорных обстоятельств, списывается с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счета 99 «Прибыли и убытки». Материа¬ лы, израсходованные при ликвидации последствий стихийных бед¬ ствий, также списываются со счета 10 на счет 99.

11.13. АУДИТ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Цель аудиторской проверки учета производственных запасов состоит в подтверждении достоверности данных по наличию и движе¬ нию товарно-материальных ценностей, в установлении правильности оформления операций по производственным запасам в соответствии с действующими нормативными актами Российской Федерации. Не¬ обходимо проверить, как ведется учет на синтетических счетах 10, 11,

14, 15,16 и 19. Основное внимание при этом, безусловно, следует уделить счету 10 «Материалы», который подразделяется на субсчета по группам материальных ценностей.

Основными источниками информации являются первичные документы по учету производственных запасов и различные аналитические и синтетические регистры. В качестве первичных документов по учету материалов используются преимущественно унифицированные учетные документы, к числу которых относятся следующие формы:

доверенность по форме № М-2 и ***по форме М М-2а*** — применяется для оформления права лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей, отпускаемых поставщиком по наряду, счету, договору, заказу, соглашению;

приходный ордер по форме № М-4 — используется для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки;

акт о приемке материалов по форме М М-7 — для оформления приемки материальных ценностей, имеющих количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика;

лимитно-заборная карта по форме № М-8 — применяется для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции в течение месяца;

требование-накладная по форме № М-11 — используется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами;

накладная на отпуск материалов на сторону по форме ММ-15 — применяется для учета отпуска материальных ценностей хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям;

карточка учета материалов по форме № М-17 — предназначена для учета движения материалов на складе по каждому сорту, виду, размеру или другому признаку материала;

акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений по форме № М-35,— применяется для оформления оприходования материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений, пригодных для использования при производстве работ.

Общие данные по учету материальных ценностей и производственных запасов проверяются по статьям раздела 2 «Оборотные активы» актива баланса (форма № 1) по строкам 210,211,212, 213,218 и по таким бухгалтерским регистрам, как Главная книга, журналы-ордера

№ 6, 10, 10/1, вспомогательная ведомость № 10 при мемориально-ордерной форме учета или соответствующие машинограммы, полученные на персональных компьютерах.

При аудите учета поступления материальных ценностей аудитору необходимо ознакомиться с основными элементами учетной политики, затрагивающими учет товарно-материальных ценностей, к которым относятся: форма бухгалтерского учета (упрощенная, мемориально-ордерная, журнально-ордерная, компьютеризованная); метод оценки материалов при отпуске в производство и ином выбытии (по себестоимости каждой единицы запасов, по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО), по себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО); приобретение материальных ценностей (с использованием счетов 15,16 и 10, с использованием только счета 10); оценка материалов в текущем учете (по фактической себестоимости).

Для подтверждения фактического наличия товарно-материальных ценностей следует провести инвентаризацию. В ходе аудиторской проверки аудиторы могут сами проводить инвентаризацию или наблюдать за процессом ее проведения. Для подтверждения достоверности арифметических подсчетов товарно-материальных ценностей, соответствия их величине, отраженной в первичных документах и в регистрах бухгалтерского, учета, обычно используется пересчет данных.

Отражение в бухгалтерском учете проведенных хозяйственных операций и реальность остатков на счетах учета товарно-материальных ценностей проверяют с помощью подтверждения. Устный опрос используется в ходе получения ответов на вопрос аудитора по предварительной оценке состояния учета товарно-материальных ценностей, а также в процессе их проверки при уточнении у специалистов отдельных положений совершенных хозяйственных операций, вызывающих сомнение или неясных.

Для подтверждения правильности отражения в бухгалтерском учете поступления и расходования ТМЦ, полноты и своевременности их отражения в регистрах бухгалтерского учета, обоснованности их оценки используется проверка документов.

Операции, отраженные в первичном учете, в журналах-ордерах, ведомостях, Главной книге, бухгалтерской отчетности, проверяются в ходе прослеживания. Особое внимание следует обратить на соответствие корреспонденции счетов, сумм оборотов и остатков в регистрах аналитического учета и синтетического учета.

При сопоставлении наличия ТМЦ в различные периоды, данных отчета о движении ТМЦ с данными бухгалтерского учета, оценке соотношений между различными статьями отчета и сопоставлении их с дан-

ными за предыдущие периоды можно применить аналитические процедуры.

Проверяя учет поступления ТМЦ, прежде всего уточняют, какой вариант применяет проверяемый субъект: с использованием счетов 15 и 16 или без их использования. Далее контролируют правильность оформления первичных документов на поступление материалов, их оценку, ведение аналитического учета (по номенклатурным номерам, артикулам и др.). Одновременно устанавливают, как был выделен НДС, отнесен на счет 19 и списан в дальнейшем на счет 68, субсчет НДС.

Аудитор также проверяет, как ведется учет по неотфактурованным поставкам и материалам, которые оплачены, но на склад не поступили (материалы в пути). По операциям поступления материалов аудитор проверяет и операции по приобретению материалов, полученных в порядке обмена, поступивших безвозмездно и др.

При **аудите учета движения материальных ценностей на складах** надо проконтролировать организацию складского хозяйства и контрольно-пропускной системы. Далее проверяют, как организован складской учет материалов и как ведется контроль со стороны бухгалтерии. Организации могут применять преимущественно три основных варианта учета движения материалов на складах: оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод; карточно-документационный; бескарточный.

Если применяется сальдовый метод, то аудитор проверяет ведомости по приходу и расходу материалов, сверяет их итоговые данные с сальдовыми ведомостями. Метод предусматривает составление в бухгалтерии количественно-суммовых оборотных ведомостей по группам материалов. В этом случае аудитор просматривает эти ведомости и проводит сверку остатков с карточками складского учета. Обычно осуществляется выборочная сверка, так как сплошной контроль является весьма трудоемкой операцией.

Аудитору необходимо проверить, как было образовано сальдо по счету 19 и как производилось его отнесение на счет 68. НДС по материальным ресурсам списывается полностью на счет 68 в момент оплаты счетов.

Особое внимание должно быть уделено проверке операций по отпуску материальных ценностей в производство. По каждому методу применяются свои алгоритмы расчета проверки.

Проверка правильности отнесения и списания материальных ценностей, образованных в результате недостач и хищений, проводится аудитором в том случае, если такие данные обнаружены. Они возможны в результате форс-мажорных обстоятельств или обнаруживаются при проведении инвентаризации. Списание сумм недостач, хищений и по-

терь от порчи ценностей регулируется законодательством и учредительными документами и отражается по кредиту счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и дебету счетов 73, 91 и др.

Заключительным этапом проверки является контроль ведения сводного учета материальных ценностей. Эти данные проверяются по данным журнала-ордера № 10, ведомостей № 10, 11, 10с, 14, 15с и Главной книги. Кроме того, аудитор проверяет сводные данные по инвентаризации ТМЦ и переоценке материалов в части их отражения в балансе.

При необходимости аудитор может провести анализ всей системы организации учета материальных ценностей и дать рекомендации по ее рационализации. Анализ использования материальных ресурсов нацелен на выявление соответствия запасов установленным нормам, расходу материалов (в натуре или по стоимости) на 1 руб. изготовленной продукции и др.

Если организация проводит переоценку материалов, то ее результат по мере выявления (т.е. после окончания переоценки и утверждения руководителем организации результатов) списывается непосредственно на счет 91 «Прочие доходы и расходы»: в дебет — суммы уценки, в кредит — суммы дооценки.

В аналитическом учете по этому счету открывается отдельный субсчет для накопления данных о проведенной переоценке. В дальнейшем результат от переоценки материалов попадает на счет прибылей и убытков в составе сальдо прочих доходов и расходов. Таким образом, он участвует в формировании конечного финансового результата деятельности организации.

В общем виде переоценка материалов отражается на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке: Д-т сч. 10 — К-т сч. 91 — дооценка материальных ценностей; Д-т сч. 91 — К-т сч. 10 — уценка материальных ценностей.

Для отражения на счетах сумм снижения стоимости материалов применяется синтетический счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Этот счет является контрарным (дополнительным), он предназначен для уточнения оценки материалов.

Аудитору необходимо проверить:

• правильность оценки материалов в учете, применения первичных документов по учету материалов, организации складского хозяйства; имеется ли приказ об установлении круга лиц, которым дано право затребовать материалы, разрешить их отпуск со склада (образцы подписей этих лиц должны находиться на складе); разработана ли в организации номенклатура-ценник; назначены ли приказом материаль-

но ответственные лица, заключены ли с ними договоры о полной материальной ответственности;

- производится ли приемка продукции производственно-технического назначения по количеству и качеству, соответствует ли она требованиям инструкции о порядке приемки продукции по количеству и качеству;
- правильно ли оформлены документы по приходу и расходу материалов, их внутреннему перемещению; правильно ли осуществляется бухгалтерский учет материалов в бухгалтерии предприятия;
- правильно ли осуществляется учет заготовления материалов; правильно ли отражены в учете неотфактурованные поставки и материальные ценности, находящиеся в пути; правильно ли отражен учет операций по реализации материалов;
- выделяется ли в платежных документах и в первичных учетных документах НДС;
- правильно ли произведено списание материалов в случае их порчи или недостач; проводилась ли инвентаризация материальных ценностей, оформлены ли ее результаты; правильно ли отражены в учете результаты инвентаризации;
- правильно ли осуществляется учет товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, учет строительных материалов открытого хранения, учет материалов, принятых в переработку, и др.

При проверке правильности проведения инвентаризации ТМЦ в кладовой, на производстве, на раздаче, в буфете и отражения в учете ее результатов необходимы: приказы руководителя организации о проведении инвентаризации; приказ о составе комиссии; ведомость результатов, выявленных инвентаризацией; акт инвентаризации ТМЦ; сличительная ведомость результатов инвентаризации ТМЦ; Главная книга; баланс.

При проверке оформления и отражения в учете потерь от недостач и порчи товаров необходимы: товарные отчеты; журнал поступления товара; акт о порче, ломе, бое товаров; журналы-ордера № 4, 5, 6, 8 и ведомости к ним или компьютерные распечатки по счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 10 «Сырье и материалы», 41-1 «Товары на складе», 41-2 «Товары в розничной торговле».

Выявленные в результате инвентаризации товарные потери делятся на две категории: нормируемые — естественная убыль продуктов (товаров) в весе или объеме; ненормируемые — бой, лом, порча, хищение продуктов (товаров), которые являются следствием бесхозяйственности конкретных лиц, а также потери в результате стихийных

бедствий и хищений неустановленными лицами. Все выявленные по¬тери независимо от источника их покрытия относятся в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» по учетным ценам. Исклю¬чением являются недостачи и потери, образовавшиеся по вине постав¬щиков и выявленные при приемке товаров, которые относятся в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям», и потери ТМЦ вследствие стихийных бед¬ствий, которые относятся в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Недостачи в пределах норм естественной убыли относятся на издержки обращения. Списание товаров и продуктов в пределах норм естественной убыли производят только в тех случаях, когда в резуль¬тате инвентаризации выявлена недостача. Размер естественной убыли определяется по каждому продукту (товару) в отдельности умножени¬ем количества отпущенного продукта (товара) на норму естественной убыли:

$$У = Т \times Н : 100,$$

где У — величина естественной убыли;
Т — реализация товара за межинвентаризационный период;
Н — норма естественной убыли.

С 1 января 1997 г. для всех организаций торговли независимо от форм собственнрсти действуют нормы естественной убыли продоволь¬ственных товаров согласно приложению к **приказу Министерства внеш¬них экономических связей и торговли Российской Федерации от 19 де¬кабря 1997 г. № 631 «О нормах естественной убыли».**

Нормы естественной убыли не применяются к фасованным и штучным товарам, а также к товарам, списанным по актам вследствие лома и порчи. Для равномерного распределения потерь по отчетным периодам можно создавать резерв на списание естественной убыли. Излишне исчисленную сумму резерва в конце года сторнируют. Если потери ТМЦ явились следствием хищения неустановленным кругом лиц, то они могут быть отнесены на финансовые результаты организа¬ции при наличии решения следственных или судебных органов, под¬тверждающего отсутствие конкретных виновных лиц. Нормы права позволяют организациям относить на финансовые результаты убытки от хищений ТМЦ при наличии постановления следственных органов о приостановлении производства по делу в случае неустановления ви¬новных в хищении лиц. В остальных случаях потери следует взыски¬вать с виновных лиц.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

Глава 12

12.1. ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ И НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

При учете и аудите затрат на производство и калькулирования себестоимости необходимо руководствоваться следующими законодательно-нормативными документами:

- Налоговый кодекс Российской Федерации, глава 25 «Налог на прибыль организаций»;
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99);
- приказ МНС России от 7 декабря 2001 г. № БГ-3-02/542 «Об утверждении формы декларации по налогу на прибыль организаций».

12.2. ПОНЯТИЕ О РАСХОДАХ ОРГАНИЗАЦИИ

В соответствии с **ПБУ** 10/99 **расходами организации** признаются уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Не относятся к расходам организации затраты, связанные с осуществлением капитальных и финансовых вложений, и непроизводственные затраты.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направления деятельности организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности; прочие расходы, которые в свою очередь подразделяются на операционные расходы, внереализационные расходы, чрезвычайные расходы.

Прочие расходы не учитываются на счетах учета затрат на производство. В конечном итоге их отражают на счетах 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки».

Расходы по обычным видам деятельности — это расходы, свя¬ занные с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также приобретением и продажей товаров.

В организациях, предметом деятельности которых является предо¬ ставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды и прав, возникающих из патентов на изобретение, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также уча¬ стие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с указанными видами деятельности. Если указанные виды деятельности не являются предметом деятельности организаций, то расходы по осуще¬ ствлению этих видов деятельности относятся к **операционным расходам.**

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации **расходами** признаются обоснованные и документально подтвержден¬ ные затраты и убытки, осуществленные (понесенные) налогоплатель¬ щиками (п. 1 ст. 252).

Признание расходов организации. В соответствии с ПБУ 10/99 расходы признаются в бухгалтерском учете при следующих условиях: расход производится в соответствии с конкретным договором, требова¬ нием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборо¬ та; сумма расхрдов может быть определена; имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономи¬ ческих выгод организации (т.е. когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи активов).

Если в отношении любых расходов организации не исполнено хотя бы одно из указанных условий, то в учете эти расходы признают¬ ся дебиторской задолженностью.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величи¬ ны амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией методов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независи¬ мо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы — и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

В соответствии с допущением временной определенности фак¬ тов хозяйственной деятельности расходы признаются в том отчетном периоде, в котором совершены, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

Если организацией принят порядок признания выручки после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках: с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов); путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обусловливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем; по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод или поступление активов; независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы; когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

12.3. КЛАССИФИКАЦИЯ РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ ПО ОБЫЧНЫМ ВИЛАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Большое значение для правильной организации учета расходов имеет их **классификация.** Расходы по обычным видам деятельности группируют по месту их возникновения, видам продукции (работ, услуг), видам расходов, экономической роли в процессе производства, по составу, способу включения в себестоимость продукции, периодичности, участию в процессе производства, отношению к объему производства, составу производственной себестоимости и по эффективности.

По *месту возникновения* расходы группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям организации. Такая группировка необходима для организации управленческого учета и определения производственной себестоимости продукции.

По *видам продукции (работ, услуг)* расходы группируют для исчисления их себестоимости. По видам расходов затраты группируют по элементам затрат и статьям калькуляции.

В соответствии с ПБУ10/99 (п. 8) расходы организации по обычным видам деятельности группируются по следующим **элементам:** материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов); затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты (почтово-телеграфные, телефонные, командировочные и др.). Эта группировка является единой и обязательной для всех отраслей народного хозяйства. Группировка расходов по экономическим элементам показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов расходов в общей сумме расходов.

Полученные по элементам расходов данные необходимы при разработке бизнес-планов, объема закупок материальных ресурсов, определении фонда оплаты труда и суммы амортизационных отчислений,

организации контроля за расходами, исчислении показателей эффек¬тивности использования ресурсов (материалоемкости, трудоемкости и т.п.) и ряда других показателей.

Следует отметить, что при учете расходов по их элементам не осуществляется выделение расходов на законченную производством продукцию (работы, услуги) и незавершенное производство.

Статьей 253 НК РФ предусмотрено выделение не пяти, а четы¬рех элементов расходов: материальные расходы; расходы на оплату тру¬да; сумма начисленной амортизации; прочие расходы.

В Основных положениях по планированию, учету и калькули¬рованию себестоимости продукции на промышленных предприятиях установлена следующая типовая группировка расходов по **статьям калькуляции:**

1) «Сырье и материалы»;
2) «Возвратные отходы» (вычитаются);
3) «Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производ¬ственного характера сторонних предприятий и организа¬ций»;
4) «Топливо и энергия на технологические цели»;
5) «Заработная плата производственных рабочих»;
6) «Отчисления на социальные нужды»;
7) «Расходы на подготовку и освоение производства»;
8) «Общепроизводственные расходы»;
9) «Общехозяйственные расходы»;
10) «Потери от брака»;
11) «Прочие производственные расходы»;
12) «Расходы на продажу».

Итог первых 11 статей образует производственную себестоимость продукции, а итог всех 12 статей — полную себестоимость проданной продукции. Министерства (ведомства) могут вносить изменения в при¬веденную типовую номенклатуру статей затрат на производство с уче¬том особенностей техники, технологии и организации производства.

По экономической роли в процессе производства расходы делятся на основные и накладные.

Основными расходами называются расходы, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: сырье и основ¬ные материалы, вспомогательные материалы и другие расходы, кроме общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслу¬живанием производства и управлением им. Они состоят из общепро¬изводственных и общехозяйственных расходов.

По составу (однородности) различают одноэлементные и комплексные расходы, а по способу включения в себестоимость продукции — прямые и косвенные.

Одноэлементными называются расходы, состоящие из одного элемента: заработная плата, амортизация и др.

Комплексными называются расходы, состоящие из нескольких элементов, например, цеховые и общезаводские расходы, в состав которых входят заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные расходы.

Прямые расходы связаны с производством определенного вида продукции и могут быть прямо и непосредственно отнесены на его себестоимость: сырье и основные материалы, потери от брака и некоторые другие.

Косвенные расходы не могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются косвенно (условно): общепроизводственные, общехозяйственные и некоторые другие. Деление затрат на прямые и косвенные зависит от отраслевых особенностей, организации производства, принятого метода калькулирования себестоимости продукции. Например, в угольной промышленности, где вырабатывается лишь один вид продукции, все затраты являются прямыми.

В зависимости от периодичности расходы делятся на текущие и единовременные.

К **текущим расходам** относятся расходы, имеющие частую периодичность, например, расход сырья и материалов.

К единовременным (однократным) расходам относятся расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, расходы, связанные с пуском новых производств, и др.

По участию в процессе производства различают производственные расходы и расходы на продажу (внепроизводственные).

К **производственным** относят все расходы, связанные с изготовлением продукции и образующие ее производственную себестоимость.

Внепроизводственные расходы связаны с реализацией продукции покупателям. Производственные и внепроизводственные расходы образуют **полную себестоимость проданной продукции.**

Для планирования и контроля себестоимости продукции (работ, услуг) важное значение имеет группировка расходов по отношению к объему производства, составу производственной себестоимости и по эффективности.

По отношению к объему производства расходы подразделяют на переменные, условно-переменные и условно-постоянные.

К **переменным расходам** относятся расходы, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции,— сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих и др.

Условно-переменные расходы зависят от объема производства, но эта зависимость не прямо пропорциональная (общепроизводственные расходы).

Размер **условно-постоянных расходов** почти не зависит от изменения объема производства продукции; к ним относятся общехозяйственные расходы и некоторые другие.

По составу производственной себестоимости различают производственную себестоимость без общехозяйственных расходов и с общехозяйственными расходами. При первом варианте общехозяйственные расходы списывают со счета 26 на счет 90 «Продажи» и они не входят в состав производственной себестоимости. При втором варианте общехозяйственные расходы списывают на счета 08, 20, 23, 29 и др., т.е. они включаются в производственную себестоимость продукции.

По эффективности различают производительные и непроизводительные расходы.

Производительными расходами считаются расходы на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства.

Непроизводительные расходы являются следствием недостатков в технологии и организации производства (потери от простоев, брак продукции, оплата сверхурочных работ и др.).

Производительные расходы планируются, поэтому они называются **планируемыми.** Непроизводительные расходы, как правило, не планируются, поэтому их считают **непланируемыми.**

Себестоимость продукции — это выраженные в денежной форме текущие затраты организации на производство и реализацию продукции (работ, услуг). Включают материальные затраты, амортизацию основных средств, заработную плату основного и вспомогательного персонала, дополнительные (накладные) расходы, непосредственно обусловленные производством и реализацией данного вида и объема продукции. В материальные затраты включается стоимость сырья и материалов, которые входят в состав вырабатываемой продукции; покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов; природного сырья; покупного топлива и энергии всех видов, расходуемых на производственные нужды; других затрат. Из материальных затрат предприятия исключается стоимость возвратных отходов.

Под **возвратными отходами** производства понимаются остатки сырья, материалов и т.д., образовавшиеся в процессе производства продукции, утратившие полностью или частично потребительские качества и в силу этого используемые с повышенными затратами (понижением выхода продукции) или совсем не используемые по прямому назначению.

В состав затрат на оплату труда включаются: выплаты заработной платы за фактически выполненную работу; надбавки и доплата за работу в ночное время, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания и т.д.; выплаты работникам в связи с сокращением штатов и численности работников; оплата учебных отпусков работников, обучающихся в учебных заведениях; оплата труда работников, не состоящих в штате предприятия, за выполнение ими работ по договорам гражданско-правового характера; другие виды выплат.

В отчисления на социальные нужды включаются взносы по установленным нормам в Пенсионный фонд Российской Федерации, в Фонд социального страхования Российской Федерации, фонды медицинского страхования. В состав амортизации основных фондов включается сумма амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных фондов, исчисленная исходя из их балансовой стоимости и утвержденных в установленном порядке норм.

В числе прочих затрат в состав себестоимости включаются: налоги, сборы, отчисления в специальные внебюджетные фонды, платежи за предельно допустимые выбросы загрязняющих веществ, платежи по обязательному страхованию имущества предприятия, вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения, платежи по кредитам в пределах ставок, установленных законодательством, оплата услуг связи, вычислительных центров, банков, плата за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных фондов и т.д.

Ряд затрат включается в себестоимость продукции (работ, услуг) только в пределах норм, утвержденных Минфином России. К таким затратам относятся: затраты на командировки, представительские расходы, расходы на рекламу, затраты на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с учебными заведениями и некоторые другие.

Различают следующие виды себестоимости:

производственная себестоимость — сумма затрат организации на производство продукции, включая стоимость полуфабрикатов, покупных изделий и услуг других организаций, а также затраты по обслуживанию и управлению производством;

фактическая себестоимость — фактическая, или отчетная, себестоимость, определяемая на основе данных фактических затрат по всем статьям себестоимости за данный период;

себестоимость продукции — себестоимость продукции, исчисленная в конце отчетного периода на основании данных бухгалтерского учета о фактических затратах на производство и фактическом количестве полученной продукции;

себестоимость базисная — себестоимость прошлого периода, взятая за основу расчета себестоимости текущего или планового периода;

себестоимость индивидуальная — сумма затрат на изготовление конкретного вида деятельности;

себестоимость обращения товаров — затраты живого и овеществленного труда, связанные с перевозкой, хранением, переработкой и реализацией товара, с торговым обслуживанием населения;

себестоимость полная — выраженные в денежной форме все затраты предприятия, включая непроизводственные, на производство и реализацию продукции.

К затратам, не учитываемым при расчете себестоимости продукции, относятся: затраты на индивидуальное опробование оборудования после монтажа; затраты на монтаж оборудования со стороны организации-поставщика; затраты на содержание дирекции строящейся организации; затраты по подготовке кадров на вновь вводимой в действие организации; затраты по созданию новых и совершенствованию применяемых технологий; затраты, направленные на улучшение качества выпускаемой продукции и на создание новых видов сырья и материалов; затраты по модернизации оборудования и реконструкции основных фондов; затраты по проведению мероприятий по охране здоровья и организации отдыха, не связанных непосредственно с участием работников в процессе производства; платежи за превышение предельно допустимого уровня выбросов (сбросов в природную среду); направленные на совершенствование системы управления; затраты, связанные с проведением аудиторской проверки или ревизии по инициативе только одного из учредителей; затраты, направленные на содержание учебных учреждений, оказание им бесплатных услуг; расходы по оплате проездных билетов работникам; расходы, связанные с сооружением вахтового поселка; затраты по выплате процентов по просроченным кредитам банка; затраты по выплате процентов по бюджетным ссудам, выделенным на инвестиционные и конверсионные мероприятия, а также затраты по оплате просроченных ссуд; амортизационные отчисления на полное восстановление основных фондов, начисленные ускоренным методом и используемые не по назначению.

12.4. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Калькулирование себестоимости продукции — это исчисление себестоимости единицы продукции (работ, услуг) основного, вспомогательного производства; исчисление себестоимости промежуточных продуктов; исчисление себестоимости всего товарного выпуска и т.д. Калькулирование себестоимости может быть плановым, т.е. спрогнозированным заранее, и фактическим, т.е. проводимым за определенный период на основании данных бухгалтерского учета. Объектом калькулирования себестоимости является продукт производства в разной степени готовности. Применяются следующие методы калькулирования себестоимости продукции: нормативный, попроцессный, попередельный, позаказный.

Различают прогнозную, плановую и отчетную калькуляцию.

Отчетная калькуляция — калькуляция, в которой представлена информация о величине, составе и структуре фактической себестоимости приобретения, производства или реализации единицы продукции, работ и услуг (в сопоставлении с плановыми нормативными данными). При этом определяют экономию или перерасход.

Плановая калькуляция — калькуляция, которая составляется в основном для установления плановых заданий по себестоимости в начале планируемого периода на основании запланированных показателей на этот период.

Планово-нормативная калькуляция — калькуляция нормативной или плановой себестоимости, сметная калькуляция на проектируемую или вновь осваиваемую продукцию, калькуляции оптовых и розничных цен (для прейскурантов), составляемые организациями ценообразования.

Калькуляция себестоимости — исчисление в денежном выражении затрат на производство и реализацию продукции работ, услуг. Себестоимость единицы продукции определяется по калькуляционным статьям затрат — группам затрат, выделяемым в калькуляции. Принципиальное отличие группировки затрат по статьям затрат от группировки по экономическим элементам заключается в наличии в ней комплексных статей, объединяющих элементы, разнородные по экономическому содержанию, по принципу назначения расходов и месту их производства, способу распределения между отдельными видами продукции и в зависимости от изменения объема производства. Группировка затрат по статьям калькуляции позволяет выделить затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом, и затраты, относящиеся к обслуживанию производства и управлению. Группировка затрат по статьям расхода применяется предприятиями при определении себестоимости отдельных видов продукции.

Перечень статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг) определяются отраслевыми методи¬ческими рекомендациями по вопросам учета и калькулирования себе¬стоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства. При этом устанавливаемая для соответствующей отрас¬ли группировка затрат по статьям должна обеспечить выделение пря¬мых затрат. К ним относятся затраты, непосредственно связанные с тех¬нологическим процессом изготовления конкретных видов изделий, определяемые на единицу продукции или по отдельным участкам про¬изводства на основании данных прямого учета и прямо относимые на отдельные виды изделий. Косвенные затраты связаны с работой цеха или предприятия в целом и не могут быть отнесены на отдельные виды изделий, а должны распределяться между ними косвенным образом, т.е. по какому-либо условному признаку.

В большинстве отраслей промышленности в номенклатуре ста¬тей калькуляции выделяют затраты на сырье и материалы; топливо и энергию на технологические цели; покупные изделия, полуфабрика¬ты и услуги производственного характера; заработную плату и отчис¬ления на социальные нужды: общепроизводственные и общехозяй¬ственные расходы, потери от брака, коммерческие расходы.

В крупньус и средних организациях для учета затрат на произ¬водство продукции применяют счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные рас¬ходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 97 «Расходы буду¬щих периодов». По дебету указанных счетов учитывают расходы, а по кредиту — их списание. По окончании месяца учтенные на собиратель¬но-распределительных счетах (25,26,28,97) затраты списывают на сче¬та основного и вспомогательных производств, а также обслуживающих производств и хозяйств.

С кредита счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомога¬тельные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяй¬ства» списывают фактическую себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг). Сальдо этих счетов характеризует величину затрат на незавершенное производство.

В малых организациях для учета затрат на производство использу¬ют, как правило, счета 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйствен¬ные расходы», 97 «Расходы будущих периодов» или только счет 20.

Объект учета затрат — это совокупность сгруппированных рас¬ходов. Основными группировками затрат являются:

по видам производства — основное и вспомогательные;

по местам возникновения затрат — производства, цехи, участки, бригады;

по видам продукции (работ, услуг) — группы однородных изделий, изделия, полуфабрикаты, работы и услуги и др.

Объекты калькуляции — отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, работы и услуги, себестоимость которых определяется. Аналитический учет затрат на производство ведется, как правило, по объектам учета. Разрешается открывать аналитические счета не на каждый объект, а на их группу.

Для каждого объекта калькуляции необходимо правильно выбрать калькуляционную единицу, в качестве которой применяют в основном натуральные (тонны, метры и др.) и условно-натуральные единицы, исчисленные с помощью коэффициентов (тысяча условных банок консервов и др.). Калькуляционные единицы могут не совпадать с учетной натуральной единицей. В перерабатывающих организациях, например, учетной единицей является 1кг продукции, а калькуляционной единицей — 1т или 1 ц. Применение укрупненных калькуляционных единиц упрощает составление плановых и отчетных калькуляций.

12.5. УЧЕТ ПРЯМЫХ РАСХОДОВ

Прямыми расходами являются такие статьи калькуляции, как сырье и материалы; возвратные отходы (вычитаются); покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций; топливо и энергия на технологические цели; заработная плата; отчисления на социальные нужды; потери от брака.

Сырье и материалы отпускают в производство в строгом соответствии с действующими нормами расхода по массе, объему, площади или счету и оформляют лимитно-заборными картами, требованиями, накладными. Под расходом сырья и материалов в производстве понимают их непосредственное потребление в процессе производства.

По истечении месяца цехи составляют отчеты о расходе сырья и материалов, где указывают нормативный и фактический расход материалов на каждый вид продукции или на несколько видов продукции. На основании этих отчетов бухгалтерия составляет по каждому синтетическому счету ведомости (машинограммы) распределения израсходованных сырья и материалов, где расход отражается по каждому аналитическому счету, открываемому в развитие синтетических производственных счетов. Израсходованные сырье и материалы списывают в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 97 с кредита счета 10 «Материалы».

Стоимость израсходованных в производстве сырья и материалов отражается за вычетом стоимости возвратных отходов, под которыми

понимают остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе превращения исходного сырья в готовую продукцию, утратившие полностью или частично первоначальные свойства и потерявшие возможность использования по прямому назначению. Принятые на учет возвратные отходы отражаются по дебету счета 10 с кредита счетов 20, 23, 29.

По статье **«Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций»-** отражают затраты на покупные изделия и полуфабрикаты, используемые данной организацией для производства готовой продукции. В эту же статью включаются затраты на оплату услуг производственного характера и оказываемых сторонними организациями, которые могут быть прямо отнесены на себестоимость отдельных изделий.

По статье **«Топливо и энергия на технологические цели»** отражают стоимость израсходованного топлива, горячей и холодной воды, пара, сжатого воздуха, холода, непосредственно расходуемых в процессе производства продукции. Стоимость топлива и энергетических расходов между отдельными видами продукции распределяют в ведомости распределения услуг вспомогательных производств и хозяйств. При этом энергетические расходы распределяют между отдельными видами продукции исходя из норм их расхода и действующих цен. Использованные на технологические цели топливо и энергию относят в дебет счетов 20, 23, 29 с кредита счетов 10, 23 и 60.

По статье **«Заработная плата производственных рабочих»** планируют и учитывают основную и дополнительную заработную плату производственных рабочих и инженерно-технических работников, непосредственно связанных с выработкой продукции.

Для отнесения суммы заработной платы и отчислений органам социального страхования на объекты калькуляции составляют разработочную таблицу (машинограмму) распределения заработной платы на основании первичных документов по учету выработки и расчетно-платежных ведомостей.

Отчисления на социальные нужды распределяются между объектами учета затрат и калькулирования пропорционально основной заработной плате производственных рабочих.

Статья **«Потери от брака»** имеется, как правило, только в отчетных калькуляциях. Браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые по своему качеству не соответствуют установленным стандартам, техническим условиям или договорам. Синтетический учет потерь от брака ведут на активном счете 28 «Брак в производстве». По дебету этого счета отражают затраты по исправлению частичного брака (с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате тру-

да» и др.), а также себестоимость окончательного брака (с кредита соответствующего счета производства).

Потери от брака списывают с кредита счета 28 «Брак в производстве» в зависимости от причин брака и порядка возмещения потерь в дебет различных счетов: 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — если брак произошел по вине рабочих; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям» — если брак произошел по вине поставщиков недоброкачественных сырья и материалов; 10 «Материалы» — на стоимость забракованных изделий по цене возможного использования; соответствующие счета производства — если невозмещенные потери от брака относятся на себестоимость готовой продукции.

12.6. УЧЕТ И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ

К **косвенным расходам** относят общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Общепроизводственные расходы учитывают на счете 25 «Общепроизводственные расходы». К этому счету целесообразно открыть два субсчета: 25-1 «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования»; 25-2 «Расходы по обслуживанию, организации, управлению цехом».

На первом субсчете учитывают расходы на содержание и эксплуатацию оборудования: амортизацию оборудования и транспортных средств; оплату труда рабочих, обслуживающих оборудование; расходы на ремонт оборудования и др. На втором субсчете отражают оплату труда аппарата управления; единый социальный налог с данной оплаты труда; амортизацию здания, цеха, сооружений и инвентаря; расходы на текущий ремонт зданий и сооружений и др.

Аналитический учет общепроизводственных расходов ведут по каждому цеху в отдельности в ведомости учета затрат цехов, а при использовании ЭВМ — в соответствующей машинограмме.

По истечении месяца собранные в ведомости № 12 расходы списывают в дебет счетов 20 «Основное производство», 28 «Брак в производстве» и других счетов (29, 76, 79, 97, 99).

Общие для всей организации расходы учитывают на активном синтетическом счете 26 «Общехозяйственные расходы». Их аналитический учет ведут по отдельным статьям, сгруппированным в четыре раздела.

А. Расходы на управление организацией: «Заработная плата аппарата управления организацией»; «Командировки и перемещения*; «Содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны» и др.

Б. Общехозяйственные расходы: «Содержание прочего общезаводского (не административно-управленческого) персонала»;

«Амортизация основных средств»; «Содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского характера» и др.

В. Сборы и отчисления: «Налоги, сборы и прочие обязательные отчисления и расходы».

Г. Общезаводские непроизводительные расходы: «Потери от простоев»; «Потери от порчи материалов и продукции при хранении на заводских складах» (в тех случаях, когда ущерб не может быть взыскан с виновников) и др.

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведут в ведомости учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и непроизводственных расходов (форма № 15), а при использовании ЭВМ — в соответствующей машинограмме.

Для распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов составляют специальные ведомости. В организациях промышленности общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяют между объектами калькуляции, как правило, пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих.

Списание общехозяйственных расходов по назначению оформляют следующими бухгалтерскими записями:

Д-т сч. 20 «Основное производство» — на сумму расходов, относящихся к основному производству;

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» — на сумму расходов, относящихся к вспомогательным производствам;

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям» — на сумму расходов, причитающихся к получению от поставщиков в возмещение потерь от простоев по внешним причинам;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» — на сумму расходов, понесенных в результате временной остановки производства, и др.;

К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

Общехозяйственные расходы можно списывать с кредита счета 26 в дебет счета 90 «Продажи».

12.7. КЛАССИФИКАЦИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ

Классификация затрат на производство — группировка затрат на производство и реализацию продукции. По различным признакам затраты подразделяются на основные и накладные, прямые и косвенные, условно-постоянные и переменные. В планировании и учете себестоимости продукции основную роль играет группировка расходов по экономическим элементам и по калькуляционным статьям.

По элементам группируются все однородные по экономическому содержанию затраты вне зависимости от места, где они произведены, независимо от объекта затрат. В планировании и учете по этому признаку выделяются восемь групп (элементов) затрат: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, топливо со стороны, электроэнергия со стороны, амортизационные основные фонды, заработная плата (основная и дополнительная), отчисления на социальное страхование, прочие расходы. Эта группировка используется для разработки сметы затрат на производство, отражающей общую сумму затрат.

Группировка затрат по экономическим элементам позволяет увязать план по себестоимости продукции с другими разделами техпромфинплана, определить потребность в оборотных средствах. Для определения себестоимости конкретных изделий, видов продукции затраты группируются по калькуляционным статьям, с учетом места затрат, их целевого назначения.

Типовой перечень, принятый в планировании, предусматривает следующие статьи калькуляции: сырье и материалы, возвратные отходы, топливо и энергия на технологические цели, основная заработная плата производственных рабочих, отчисления на социальное страхование, расходы на подготовку и освоение производства, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, цеховые расходы, общезаводские расходы, потери от брака, прочие производственные расходы.

Кроме того, статьи затрат группируют по различным классам и группам на основе тех или иных признаков:

1) по отношению к производственному процессу: основные, накладные;
2) по отношению к объему производства: условно-постоянные и условно-переменные;
3) по составу: одноэлементные, комплексные;
4) по способу отнесения на себестоимость: прямые, косвенные;
5) по участию в процессе производства: производственные, коммерческие;
6) по целесообразности расходования: производительные, непроизводительные;
7) по нормированию: планируемые, непланируемые;
8) по периодичности: текущие, единовременные;
9) по видам производства: основные и вспомогательные.

12.8. УЧЕТ, ОЦЕНКА И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

Незавершенное производство — совокупность продукции частичной готовности (в том числе готовая продукция, не прошедшая испытаний); продукции неполностью укомплектованной; продукции не принятой заказчиком; остатков заказов вспомогательного производства; материалов, подвергшихся изменениям; незаконченных работ и т.д. Продукция, не прошедшая предусмотренный технологией полный цикл производства, который необходим, чтобы продукцию можно было отправить заказчику, поставить на рынок для продажи, отгрузить на склад готовой продукции.

При исчислении себестоимости продукции затраты отчетного месяца корректируют на разницу в стоимости незавершенного производства на начало и конец месяца, т.е. к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляют затраты отчетного месяца и вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.

Остатки незавершенного производства на конец отчетного периода в массовом и серийном производстве можно оценивать в балансе по нормативной или плановой производственной себестоимости (полной или неполной в зависимости от порядка списания общехозяйственных расходов), по прямым статьям расходов, а также по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При единичном производстве незавершенное производство отражают в балансе по фактическим производственным затратам.

Для уточнения учетных данных о незавершенном производстве в установленные сроки производят его инвентаризацию. Проверка заделов незавершенного производства производится путем фактического подсчета, взвешивания, перемеривания.

Описи составляют отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цеху, участку, отделению) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, а по строительно-монтажным работам — с указанием объема работ.

Забракованные детали в описи незавершенного производства не включают, по ним составляют отдельные описи.

По незавершенному производству, представляющему собой неоднородную массу или смесь сырья, в описях, а также в сличительных ведомостях приводят два количественных показателя: количество этой массы или смеси и количество сырья или материалов (по отдельным наименованиям), входящих в ее состав. Количество сырья или материа-

лов определяется техническими расчетами в порядке, установленном отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

При выявлении недостач или излишков инвентаризационная комиссия, определив причины и виновников, готовит предложения о порядке их списания.

По *выявленным недостачам или излишкам незавершенного производства* производят следующие бухгалтерские записи.

На общую сумму выявленных недостач: Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — К-т сч. 20 «Основное производство»; К-т сч. 23 «Вспомогательные производства».

На сумму недостач по вине работников цехов: Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» — К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

При отсутствии виновных лиц: Д-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы»; Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»; Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» и других счетов — К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

На сумму **излишков:** Д-т сч. 20 «Основное производство» — К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

12.9. ВСПОМОГАТЕЛЬНЫЕ ПРОИЗВОДСТВА

Основными задачами учета затрат по вспомогательным производствам являются правильное и точное определение размеров затрат и выполненных работ и услуг по каждому производству; правильное списание произведенных работ и услуг и распределение отклонений от их плановой себестоимости по назначению.

Вспомогательное производство — производство, предназначенное для обслуживания основного производства (ремонтные работы, перевозка грузов, подача воды, строительный участок на заводе, электростанция, котельная, обслуживающие основное производство, и т.д.). Работы и услуги вспомогательного производства потребляются самим предприятием и в отдельных случаях могут отпускаться на сторону.

Учет затрат и выполненных работ по вспомогательным производствам ведут на счете 23 «Вспомогательные производства», в составе которого могут быть выделены субсчета по видам производств: «Ремонтные мастерские»; «Ремонт зданий и сооружений»; «Машинотракторный парк»; «Автомобильный транспорт»; «Энергетические производства»; «Водоснабжение»; «Гужевой транспорт»; «Некоммерческая деятельность»; «Прочие вспомогательные производства».

На дебете счета 23 собирают все затраты, относящиеся к вспомогательным производствам; с кредита эти затраты списывают по назначению в соответствии с выполненной работой. Как правило, затраты списывают ежемесячно в размере плановой себестоимости выполненных работ с корректированием в конце года до фактической себестоимости. По производствам с равномерным ходом работ и не содержащим затрат в плановой оценке ежемесячно могут списываться фактические затраты.

12.10. МЕТОД УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

Метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости — совокупность приемов документирования и отражения затрат производства для определения фактической себестоимости продукции и контроля за процессом формирования себестоимости. Методы зависят от организации и технологии производства, а также от характера выпускаемой продукции. Основными из них являются простой, позаказный, попередельный и нормативный.

В понятие метода входят не только приемы исчисления себестоимости единицы продукции, но и порядок оценки незавершенного производства, брака продукции, отходов производства и других списаний затрат на производство. Методы исключения затрат на побочную продукцию применяются, когда наряду с основной получают побочную продукцию. Побочную продукцию оценивают по установленным ценам и исключают из суммы затрат на производство основной и побочной продукции. Оставшаяся сумма затрат будет составлять себестоимость всей основной продукции. Разделив эту сумму на количество единиц основной продукции, получают себестоимость ее единицы.

Учет затрат по элементам расходов. Под элементом расхода понимают экономически однородные затраты, материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизацию и прочие затраты (ПБУ 10/99).

Материальные затраты отражают стоимость: покупных сырья и материалов, используемых на производственные и хозяйственные нужды, а также комплектующих изделий и полуфабрикатов, подвергающихся в дальнейшем монтажу или дополнительной обработке в данной организации; работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или производствами и хозяйствами организации, не относящимися к основному виду деятельности; топлива всех видов, приобретаемого со стороны и расходуемого на технологические цели; выработки всех видов энергии, отопления зданий;

транспортных работ по обслуживанию производства, выполняемых транспортом организации; покупной энергии всех видов, расходуемой на технологические и другие производственные и хозяйственные нуж¬ды; потерь от недостачи поступивших материальных ресурсов в преде¬лах норм естественной убыли и некоторые другие материальные за¬траты.

Стоимость материальных ресурсов, отражаемая по элементу «Материальные затраты», формируется исходя из цен их приобрете¬ния (без учета налога на добавленную стоимость), наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим и внешне¬экономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, вклю¬чая брокерские услуги, таможенных пошлин, платы за транспортиров¬ку, хранение и доставку, осуществляемой сторонними организациями.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов. Под **возврат¬ными отходами** производства понимаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресур¬сов, образовавшиеся в процессе производства продукции, утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса и в силу этого используемые с повышенными затратами (пониженным вы¬ходом продукции) или вовсе не используемые по прямому назначению.

Возвратные отходы оценивают в следующем порядке: по пони¬женной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если отходы могут быть применены для основного производства, но с повышенными затратами (пониженным выходом готовой продукции), для нужд вспомогательного производства, изго¬товления предметов широкого потребления или реализованы на сто¬рону; по полной цене исходного материального ресурса, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса.

Полный перечень затрат, включаемых в материальные расходы для целей налогообложения, приведен в ст. 254 НК **РФ.**

В **затраты на оплату** труда включаются любые начисления ра-ботникам в денежной или натуральной формах: стимулирующие на-числения и надбавки; компенсационные начисления, связанные с ре¬жимом работы или условиями труда; премии и единовременные поощрительные начисления, а также затраты, связанные с содержани-ем этих работников, предусмотренные трудовыми договорами (контрак-тами) или коллективными договорами. К затратам на оплату труда от-носят, в частности: суммы, начисленные по тарифным ставкам,

должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда; начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и другие начисления и выплаты.

Перечень начислений и выплат, включаемых в расходы на оплату труда для целей налогообложения, приведен в ст. 255 НК РФ.

По статье **«Отчисления на социальные нужды»** отражают обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда, фондов медицинского страхования от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу «Затраты на оплату труда» (кроме тех видов оплаты, на которые страховые взносы не начисляются).

По статье **«Амортизация внеоборотных активов»** отражают сумму амортизационных отчислений по основным средствам, материальным ценностям, предоставляемым организацией за плату во временное пользование (доходным вложениям в материальные ценности) и нематериальным активам.

Состав амортизируемых активов для целей бухгалтерского учета установлен ПБУ 6/01 и 14/2000, а для целей налогообложения — Налоговым кодексом Российской Федерации (ст. 256).

По статье **«Прочие затраты»** отражают налоги, сборы, платежи, отчисления в страховые фонды (резервы) и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком, платежи за выбросы загрязняющих веществ, затраты на оплату процентов по полученным кредитам, на командировки, подъемные, за подготовку и переподготовку кадров, оплату услуг связи, вычислительных центров, банков, плату за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных фондов, отчисления в ремонтный фонд, а также другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

12.11. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА РАСХОДОВ НА ПРОДАЖУ В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Расходы, осуществляемые в торговых предприятиях при осуществлении обычной деятельности, называются **издержками обращения.** В состав издержек обращения входят расходы по движению товаров до

потребителя, а также расходы, связанные с производством продукции предприятий общественного питания.

Синтетический учет издержек обращения ведется на счете 44 «Расходы на продажу». По дебету счета 44 собираются все производственные расходы, относящиеся как к уже реализованным товарам, так и к оставшимся товарным запасам на конец месяца, при этом дебетовое сальдо по данному счету, оставшееся на конец отчетного периода после списания издержек обращения на остаток товара, исчисляется по среднему проценту издержек обращения за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца. При расчете остатка учитываются транспортные расходы по оплате за банковский кредит.

По дебету счета 44 «Расходы на продажу» в течение отчетного месяца накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей товаров. Расходы на продажу отражаются на соответствующих статьях в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от срока возникновения и срока оплаты.

Расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются на дебете счета 97 «Расходы будущих периодов». Затем они списываются в расходы на продажу в течение определенного периода в соответствии со специальным расчетом, который утверждает руководитель организации. В составе расходов будущих периодов учитывают: затраты по неравномерно производимому ремонту, если организация не формирует резерв на ремонт основных средств; арендные платежи, внесенные единовременно за период времени, превышающий один месяц; расходы по подписке на периодические издания для служебного пользования; другие подобные затраты.

По окончании отчетного месяца сумма расходов, отраженная дебетовым оборотом по счету 44, полностью или частично списывается в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж».

^\ Аналитичеекий-учет по счету 44 ведется по видам издержек и статьям расходов. Организации имеют право сокращать или расширять перечень статей затрат, предусмотренных типовым Положением.

Расходы на продажу — это расходы, связанные с продажей продукции (работ, услуг), оплачиваемые поставщиком. Вместе с производственной себестоимостью они образуют полную себестоимость проданной продукции. Расходы, связанные с продажей товаров, работ, услуг, учитываются на счете 44 «Расходы на продажу».

В состав расходов на продажу в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, включают:

• расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции (стоимость услуг своих вспомогательных цехов, занятых из-

готовлением тары и упаковки; стоимость тары, приобретенной на стороне; оплата затаривания и упаковки изделий сторонними организациями);

- расходы на транспортировку продукции (расходы на доставку продукции на станцию или пристань отправления, погрузку в вагоны, суда, автомобили и т.п., оплата услуг специализированных транспортно-экспедиторских контор);
- комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым и посредническим организациям в соответствии с договорами;
- затраты на рекламу, включающие расходы на объявления в печати и по телевидению, проспекты, каталоги, буклеты; на участие в выставках, ярмарках; стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами покупателям или посредническим организациям бесплатно, и другие аналогичные затраты;
- прочие расходы по сбыту (расходы по хранению, подработке, подсортировке и т.п.).

В **организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию** (скот, птицу, молоко, шерсть, овощи и др.) на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены операционные и общезаготовительные расходы на содержание заготовительных и приемных пунктов, на содержание скота и птицы на базах и в приемных пунктах. *

В **организациях торговли** на счете 44 могут отражаться следующие расходы (издержки обращения): по перевозке товаров; оплате труда; аренде; содержанию зданий, сооружений, помещений и инвентаря; по хранению и подработке товаров; рекламе; представительские расходы; другие, аналогичные по назначению.

Расходы, связанные с продажей товаров в торговых организациях, списывают со счета 44 «Расходы на продажу» в дебет счета 90 «Продажи». По дебету этого счета учитывают расходы на продажу с кредита соответствующих материальных, расчетных и денежных счетов: 10 «Материалы» — на стоимость израсходованной тары; 23 «Вспомогательные производства» — на стоимость услуг по отправке продукции со склада на станцию (пристань, аэропорт) отправления или на склад покупателя автотранспортом предприятия; 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на стоимость услуг по отправке продукции покупателю, оказанных сторонними организациями; 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на оплату труда работников, сопровождающих продукцию, и других счетов.

Расходы торговых фирм делятся на прямые и косвенные. К **прямым расходам** относят: стоимость товаров, реализованных в отчетном

(налоговом) периоде; транспортные расходы по доставке товаров до покупателя (если такие расходы не включены в цену товаров). Остальные расходы (кроме внереализационных) относятся к **косвенным расходам.**

Облагаемую прибыль фирмы уменьшают только те прямые расходы, которые относятся к реализованным товарам. Косвенные и внереализационные расходы учитываются при налогообложении полностью. Относятся они к проданным товарам или нет — не важно.

Товары отражают в бухгалтерском и налоговом учете по **фактической себестоимости** — это сумма всех расходов, связанных с их приобретением.

Как в налоговом, так и в бухгалтерском учете фактическая себестоимость товаров формируется в зависимости от того, как они были приобретены. Товары могут быть куплены у поставщиков; получены в качестве вклада в уставный капитал; получены безвозмездно.

В бухгалтерском и налоговом учете фактическая себестоимость купленных товаров формируется по-разному. Так, некоторые расходы по правилам бухгалтерского учета включаются в их фактическую себестоимость, а по правилам налогового учета — нет.

По правилам налогового учета в фактическую себестоимость товаров не включают: таможенные пошлины, уплаченные при ввозе товаров в Россию; посреднические услуги, связанные с покупкой товаров; транспортные расходы по доставке товаров до склада фирмы (если они не включены в их покупную цену); суммы, уплаченные за информационные и консультационные услуги, связанные с покупкой товаров; проценты по кредитам, полученным для покупки товаров; отрицательные суммовые разницы, связанные с покупкой товаров.

По истечении каждого месяца расходы на продажу списывают на себестоимость проданной продукции. На отдельные виды продукции они относятся прямым путем, а при невозможности распределяются пропорционально их производственной себестоимости, объему проданной продукции по оптовым ценам организации или другим способом. Списание расходов на продажу оформляют записью: Д-т сч. 90 «Продажи» — К-т сч. 44 «Расходы на продажу».

Если в отчетном месяце продается только часть выпущенной продукции, то сумму расходов по продаже распределяют между проданной и непроданной продукцией.

При частичном списании расходов на продажу подлежат списанию (на счет 90) и распределению следующие виды расходов:

• в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность,— расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно

исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или дру¬гих соответствующих показателей);

• в организациях, осуществляющих торговую и иную посредни¬ческую деятельность,— расходы на транспортировку (между продан¬ным товаром и остатком товара на конец каждого месяца);

• в организациях, заготавливающих и перерабатывающих сель¬скохозяйственную продукцию,— в дебет счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» (расходы по заготовке сель¬скохозяйственного сырья) и 11 «Животные на выращивании и откор¬ме» (расходы по заготовке скота и птицы).

Все остальные расходы, связанные с продажей, ежемесячно спи¬сывают на стоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг).

В торговых организациях сумма издержек обращения и произ¬водства, относящаяся к остатку товаров на конец месяца, исчисляется по среднему проценту издержек обращения и производства за отчет¬ный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следу¬ющем порядке: суммируются транспортные расходы на остаток това¬ров на начало месяца и произведенные в отчетном месяце; определяется сумма товаров, реализованных в отчетном месяце, и остатка товаров на конец месяца; отношением определенной суммы издержек обращения и производства к сумме реализованных и оставшихся товаров опреде¬ляется средний Процент издержек обращения и производства от общей стоимости товаров; умножением суммы остатка товаров на конец ме¬сяца на средний процент указанных расходов определяется их сумма, относящаяся к остатку нереализованных товаров на конец месяца.

В торговых организациях затраты группируются по статьям ти¬повой номенклатуры:

• транспортные расходы;
• расходы на оплату труда;
• отчисления на социальные нужды;
• расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, поме¬щений, оборудования, инвентаря;
• амортизация основных средств;
• расходы на ремонт основных средств;
• расходы на санитарную и специальную одежду;
• расходы на топливо, газ, электроэнергию для производствен¬ных нужд;
• расходы на водоснабжение;
• расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров;
• расходы на рекламу;

- потери товаров и технологические отходы;
- расходы на тару;
- прочие расходы.

Частично списываются расходы на транспортировку приобретенных товаров. Эти расходы делятся между проданным в отчетном периоде товаром и остатком товарных запасов на конец отчетного периода. Остальные расходы, связанные с продажей товаров, относятся на себестоимость продаж в полном объеме.

Аналитический учет по счету 44 ведется по видам и статьям расходов. В структуру счета включено списание расходов на себестоимость продаж. Это необходимо для того, чтобы в течение отчетного года на счете 44 накапливалась информация о произведенных торговой организацией расходах по статьям затрат (табл. 12.1).

Таблица 12.1

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на пролажу» по видам и статьям расходов

Аналитический учет	
группы расходов	статьи расходов
Материальные расходы	Транспортные расходы Материалы Топливо Запчасти Тара Санитарная и специальная одежда Потери товаров и технологические отходы Хранение, подработка, подсортировка и упаковка товаров Услуги производственного характера
Расходы на оплату и социальные отчисления	Оплата труда работников торговли Оплата труда вспомогательного персонала Оплата труда управленческого персонала Отчисления на социальное страхование и обеспечение
Содержание и эксплуатация зданий, помешений, оборудования	Амортизация основных средств Текущий ремонт основных средств Капитальный ремонт основных средств Техобслуживание основных средств Электроэнергия, водоснабжение, отопление, канализация, другие коммунальные услуги Уход за помещениями и прилегающей территорией Пожарная и сторожевая охрана Аренда зданий, помешений, оборудования, инвентаря

Прололжение

Аналитический учет	
группы расходов	статьи расходов
Прочие расходы	Амортизация нематериальных активов Расходы на рекламу Представительские расходы Налоги и сборы Консультационные, информационные, аудиторские услуги Подписка на периодические издания, приобретение технической литературы Почтовые и телеграфные расходы Услуги связи Командировочные расходы Экспертиза и лабораторный анализ товаров Расходы, связанные с охраной труда и техникой безопасности Другие затраты
Списание расходов на себестоимость продаж	

Оборотно-сальдовая ведомость по счету 44 в разрезе аналитических счетов за отчетный месяц будет выглядеть таким образом (для простоты рассмотрим только аналитический учет по группам расходов) (табл. 12.2).

Таблица 12.2

Оборотно-сальдовая ведомость по счету 44 «Расходы на пролажу»

(руб.)

Группа расходов	Начальное сальдо		Обороты за месяц		Конечное сальдо	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Материальные расходы	150	—	30	—	180	—
Оплата труда и социальные отчисления	260	—	50	—	310	—
Содержание и эксплуатация зданий, помещений, оборудования	100	—	25	—	125	—
Прочие расходы	60	—	15	—	75	—
Списание на себестоимость	—	570	—	120	—	690
Итого	570	570	120	120	690	690

По окончании отчетного года проводят реформацию баланса и закрывают сальдо по статьям расходов на счете 44. Если считать, что приведенная выше оборотно-сальдовая ведомость составлена за декабрь, то 31 декабря бухгалтер сделает такие проводки:

Д-т сч. 44, субсч. «Списание на себестоимость» — К-т сч. 44, субсч. «Материальные расходы» — 160 руб.;

Д-т сч. 44, субсч. «Списание на себестоимость» — К-т сч. 44, субсч. «Оплата труда и социальные отчисления» — 290 руб.;

Д-т сч. 44, субсч. «Списание на себестоимость» — К-т сч. 44, субсч. «Содержание и эксплуатация здания, помещений, оборудования» — 105 руб.;

Д-т сч. 44, субсч.« Списание на себестоимость» — К-т сч. 44, субсч. «Прочие расходы» — 55 руб.

В результате реформации счета конечное сальдо по каждой группе и статье расходов, а также по статье «Списание на себестоимость» будет нулевым. Далее рассмотрим более подробно содержание некоторых статей расходов торговой организации.

На статью **«Транспортные расходы»** относятся:

- транспортные услуги сторонних организаций по перевозке товаров;
- плата за подачу вагонов, взвешивание грузов и тому подобные услуги сторонних организаций по погрузке и выгрузке товаров из транспортных средств;
- плата за экспедиционные операции;
- стоимость материалов, израсходованных на оборудование транспортных средств (щиты, люки, стойки, стеллажи и др.);
- стоимость материалов, израсходованных на утепление транспортных средств (солома, опилки, мешковина и т.п.);
- плата за временное хранение грузов на станциях, пристанях, в портах, аэропортах и т.п. в пределах нормативных сроков, установленных для вывоза грузов в соответствии с заключенными договорами;
- плата за обслуживание подъездных путей и складов необщего пользования, в том числе по договорам, заключенным с железной дорогой.

По статье **«Расходы на тару»** учитываются:

- расходы на ремонт тары (в том числе тары-оборудования);
- расходы на перевозку, погрузку и выгрузку порожней тары при возврате ее поставщикам или отправке тарособирающим организациям и тароремонтным предприятиям;
- амортизация тары-оборудования;
- амортизация многооборотной тары, возмещаемая поставщику в соответствии с условиями договора поставки;

• расходы, связанные с ремонтом и естественным износом тары-оборудования в части, возмещенной поставщикам (владельцам тары-оборудования);

• стоимость тары, списанной из-за естественного износа;

• расходы на очистку и обработку (дезинфекцию) тары;

• разница между приемными (при оприходовании тары под товаром) и сдаточными (при возврате порожней тары) ценами;

• другие расходы на тару.

По статье **«Уход за помещениями и прилегающей территорией»** отражают:

• расходы на вывоз мусора;

• расходы на уборку прилегающей территории (дворов, улиц, тротуаров);

• расходы на содержание в чистоте помещений;

• стоимость предметов и средств ухода за помещениями (известь, мастика, мешковина, щетки, метлы, веники и т.п.).

В **расходы на техобслуживание** включают:

• расходы на проверку и клеймение весов, водомеров, электрических и газовых счетчиков и других измерительных приборов;

• расходы на содержание и ремонт сигнализационных устройств;

• расходы на проведение противопожарных мероприятий;

• расходы на техобслуживание лифтов, других подъемно-транспортных механизмов сторонними организациями.

По статье **«Санитарная и специальная одежда»** отражают:

• услуги прачечных, ремонтных мастерских, других организаций по стирке, дезинфекции и починке санитарной и специальной одежды и санитарных принадлежностей;

• стоимость материалов (мыла, моющих средств, иголок, ниток, пуговиц, тканей и т.п.), израсходованных на стирку и починку санитарной и специальной одежды и санитарных принадлежностей.

К **расходам на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров** относят:

• стоимость материалов (оберточной бумаги, пакетов, клея, шпагата, гвоздей, опилок, стружки, соломы, проволоки и т.п.), использованных при подработке, переработке, сортировке, фасовке и упаковке товаров;

• услуги сторонних организаций по фасовке и упаковке товаров;

• расходы на содержание холодильного оборудования;

• расходы на техобслуживание холодильных установок сторонними организациями;

• стоимость льда, потребленного для охлаждения товаров и продуктов;

• плата за временное хранение товаров на складах сторонних организаций;

• расходы на дезинсекцию (уничтожение вредных насекомых) и дератизацию (истребление грызунов);

• расходы на создание условий для хранения товаров и продуктов (газовая среда, искусственное охлаждение, активная вентиляция и т.п.).

По статье **«Потери товаров и технологические отходы»** отражают:

• потери товаров и продуктов при железнодорожных, водных, воздушных, автомобильных и гужевых перевозках;

• потери реализуемых вразвес товаров при хранении, подготовке к продаже и продаже вследствие усушки, раструски, утечки;

• потери в результате разлива при перекачке и продаже жидких товаров;

• потери вследствие порчи товаров, повреждения тары;

• отходы, образующиеся при подготовке к розничной продаже колбас, мясокопченостей и рыбы, продаваемых после предварительной разделки;

• потери от зачистки сливочного масла, крошения карамели обсыпной и сахара-рафинада;

• отходы картофеля, овощей и фруктов;

• потери охлажденного мяса и субпродуктов при замораживании **в** камерах холодильников;

• потери парного мяса и субпродуктов при остывании и замораживании естественным холодом;

• потери яиц при длительном хранении;

• потери от боя стеклянной посуды с пищевыми товарами;

• потери от списания долгов по недостачам товарно-материальных ценностей, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков, и другие потери.

В торговле существует понятие «норма естественной убыли». **Естественная убыль** — это потери при хранении и реализации товаров, обусловленные физико-химическими свойствами товаров вследствие усушки, утруски, утечки, распыла, разлива и т.п. Эти потери возникают по объективным причинам, поэтому их нормируют. На отдельные виды товаров устанавливаются нормы убыли в процентах к стоимости или к натуральным показателям. Нормы разработаны для продовольственных товаров, свежих картофеля, овощей и плодов в розничной

сети; продовольственных товаров при хранении на складах и базах роз¬ничных торговых организаций и организаций общественного питания; свежих картофеля, овощей и плодов при длительном хранении на скла¬дах и базах разного типа; продовольственных товаров при хранении и отпуске на мелкооптовых базах, хранении и отпуске в кладовых пред¬приятий общественного питания; сыров при хранении на распредели¬тельных холодильниках торговли; мяса и мясопродуктов, мяса птицы и кроликов при холодильной обработке и хранении в холодильниках; колбас и копченостей при хранении в холодильниках; продовольствен¬ных товаров при транспортировании автомобильным и гужевым транс¬портом.

Размер норм естественной убыли зависит от климатической зоны, видов и групп товаров, времени года, условий хранения и пр. На скла¬дах нормы естественной убыли зависят также от сроков хранения.

В настоящее время, когда бухгалтерский учет отделен от налого¬вого учета, торговая организация вправе самостоятельно решать, ка¬ким образом учитывать товарные потери: с использованием разрабо¬танных норм (до принятия новых), разработать нормы самостоятельно или списывать товарные потери по факту с составлением соответству¬ющих актов. Порядок списания товарных потерь необходимо закрепить в учетной политике организации. Списание товарных потерь произво¬дится по актам унифицированных форм.

Потери товара, обнаруженные при завесе тары, списываются на основании акта унифицированной формы № ТОРГ-6. Необходимость завеса тары по оприходованным товарам регистрируется в специаль¬ном журнале унифицированной формы № ТОРГ-7. Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей следует составлять по унифи¬цированной форме № ТОРГ-15. Акт на списание товаров составляется по форме № ТОРГ-16.

Если потери товара происходят при подработке, подсортировке, перетаривании товаров, то следует составить акт по унифицированной форме № ТОРГ-20. Плоды и овощи списываются на основании акта о переборке (сортировке) плодоовощной продукции, составленного по унифицированной форме № ТОРГ-21.

Расходы на рекламу. Реклама — это распространяемая в любой форме, с помощью любых средств информация о физическом или юри¬дическом лице, товарах, идеях и начинаниях (рекламная информация), которая предназначена для неопределенного круга лиц и призвана фор¬мировать и поддерживать интерес к этому физическому, юридическо¬му лицу, товарам, идеям и начинаниям и способствовать реализации товаров, идей и начинаний.

С точки зрения гражданского законодательства реклама, адресованная неопределенному кругу лиц, рассматривается как приглашение делать оферты (ст. 437 ГК РФ). Публичная **оферта** — это предложение юридического или физического лица заключить договор с любым, кто отзовется. При этом предложение должно содержать все существенные условия договора. Лицо, делающее предложение, действует на основании собственного волеизъявления.

Расходы на рекламу, произведенные торговой организацией, отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 44 «Расходы на продажу» по статье «Расходы на рекламу». На эту статью относят расходы на оформление витрин, выставок, выставок-продаж, комнат образцов товаров; на разработку и печатание рекламных изданий (иллюстрированных прейскурантов, каталогов, брошюр, альбомов, проспектов, плакатов, афиш, рекламных писем, открыток и т.п.).

В бухгалтерском учете затраты на рекламу включаются в состав расходов на продажу без ограничений. Однако для целей налогообложения при определении налоговой базы по налогу на прибыль указанные расходы принимаются только в пределах норм. Эти нормы установлены п. 4 ст. 264 НК РФ:

1) без ограничения в целях налогообложения принимаются следующие расходы на рекламу:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (объявления в печати, передача по радио, телевидению) и телекоммуникационные сети;
- расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов;
- на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои качества при экспонировании;

2) в размере, не превышающем 1% выручки,— расходы на прочие виды рекламы в течение налогового (отчетного) периода.

В налоговом учете фактическую себестоимость товаров отражают в регистре учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав; в регистре-расчете «Формирование стоимости объекта учета».

После этого оформляется один из следующих регистров: если товары списываются по методу ЛИФО или ФИФО — регистр информации о приобретенных партиях товаров, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО); если материалы списываются по средней себестои-

мости — регистр информации о движении товаров, учитываемых по методу средней себестоимости.

12.12. ТРАНСПОРТНЫЕ РАСХОДЫ ОРГАНИЗАЦИИ ОПТОВОЙ ТОРГОВЛИ

Торговые организации, в особенности оптовые, используют транспорт (автомобильный, железнодорожный, воздушный, водный) как для доставки товаров от поставщиков на склады, так и для развоза товаров покупателям.

Транспортные услуги по перевозке товаров оказывают торговым организациям специализированные транспортные предприятия. Торговые организации могут иметь собственные автомобили, железнодорожные вагоны. В составе крупных торговых организаций может быть автотранспортное хозяйство.

Торговая организация, имеющая собственные автомобили, осуществляет доставку товаров через экспедиторов или водителей-экспедиторов. С каждым экспедитором и водителем-экспедитором заключается договор о материальной ответственности.

На товары, отгруженные покупателям, оформляется товарная накладная формы № ТОРГ-12. В форму накладной следует добавить строку для подписи экспедитора (водителя-экспедитора).

О доставленных и возвращенных товарах, а также о возможных потерях при транспортировке экспедитор составляет «Отчет экспедитора» по форме № МХ-21.

Если покупатель отказался от части доставленного товара, то непринятые товарные позиции могут быть вычеркнуты из накладной. При этом внесенные исправления должны быть подтверждены подписями тех же лиц, которые подписали документы, т.е. экспедитора (водителя-экспедитора) и представителя покупателя, принявшего товар. Не принятый покупателем товар должен быть возвращен на склад, это необходимо отразить в отчете экспедитора. Следует также оформить накладную на внутреннее перемещение формы № ТОРГ-13, на основании которой заведующий складом сделает восстановительные записи в карточках и журналах складского учета товаров.

Договором поставки или купли-продажи может быть не предусмотрена возможность отказа покупателя от доставленного по его заявке товара. В таком случае составляется акт об установленном расхождении по количеству и качеству по форме № ТОРГ-2. Со стороны грузоотправителя такой акт может подписать работник, имеющий удостоверение на право участия в приемке поступившего к покупателю товара, в определении его качества и комплектности.

Перевозки товаров сторонней организацией регулируются главой 40 ГК РФ. Оказание транспортных услуг производится по договору перевозки груза. Согласно ст. 785 ГК РФ по договору перевозки груза перевозчик обязуется доставить вверенный ему груз в пункт назначения и выдать его получателю. В свою очередь отправитель обязуется уплатить за перевозку груза установленную плату.

Заключение договора перевозки груза подтверждается составлением и выдачей отправителю груза транспортной накладной, коносамента или иного документа, предусмотренного транспортным уставом или кодексом.

За перевозку грузов взимается **провозная плата,** размер ее устанавливается соглашением сторон, если иное не предусмотрено законами.

При перевозке грузов транспортом общего пользования (например, железнодорожные перевозки) провозная плата определяется на основании тарифов, которые утверждаются в порядке, предусмотренном транспортными уставами и кодексами. Если перевозчик выполняет по требованию грузовладельца работы и услуги, не предусмотренные тарифами, то эти работы оплачиваются по соглашению сторон.

Согласно ст. 790 ГК РФ перевозчик имеет право удерживать переданные ему для перевозки товары в обеспечение причитающейся ему провозной платы и других платежей, связанных с перевозкой, если иное не установлено законом, правовыми актами или договором.

Если погрузка (выгрузка) товаров осуществляется силами отправителя (получателя), то в договоре должны быть предусмотрены сроки на погрузку (выгрузку). Перевозчик обязан доставить груз в пункт назначения в сроки, предусмотренные транспортными уставами и кодексами, а при их отсутствии — в разумный срок (ст. 792 ГК РФ).

Перевозчик несет ответственность за сохранность товаров после принятия их к перевозке и до выдачи товаров грузополучателю. ГК РФ (ст. 796) установлены следующие виды ущерба, которые перевозчик должен возместить заказчику: утрата или недостача груза — в размере стоимости недостающего или утраченного груза; утрата груза с объявленной ценностью — в размере объявленной стоимости груза; повреждение (порча) груза — в размере суммы, на которую понизилась стоимость груза. При невозможности восстановления поврежденного груза — в размере полной стоимости груза.

При решении вопроса о возмещении ущерба стоимость груза определяется исходя из его цены, указанной в счете продавца или предусмотренной договором. Если счет отсутствует и цена не указана в договоре, то применяются цены, которые при сравнимых обстоятельствах обычно взимаются за аналогичные товары.

Перевозчик также возвращает отправителю (получателю) провозную плату, взысканную за перевозку утраченного, недостающего, испорченного или поврежденного груза.

При осуществлении систематических перевозок товаров торговая организация может заключить с транспортной организацией долгосрочный договор. По такому договору транспортная организация обязуется в установленные сроки принимать, а торговая организация — предъявлять к перевозке товары в обусловленном объеме. В договоре необходимо определить объемы, сроки и другие условия предоставления транспортных средств и предъявления грузов для перевозки, порядок расчетов, иные условия организации перевозок.

В бухгалтерском учете торговой организации услуги экспедитора списываются в расходы на продажу (счет 44).

Уплаченные экспедитором налоги, сборы и пошлины отражаются на счетах учета этих платежей в корреспонденции со счетом учета расчетов с экспедитором (счета 60 или 76).

Торговая организация может заключить со сторонней организацией или физическим лицом *договор аренды транспортного средства с предоставлением услуг по управлению и технической эксплуатации (договор аренды с экипажем).* В таком случае арендодатель не несет ответственности за сохранность груза.

Отгрузка товара автотранспортной организацией производится по товарно-транспортной накладной формы № 1-Т.

Отношения грузоотправителя и перевозчика регулируются ГК РФ и следующими основными документами:

- Уставом автомобильного транспорта РСФСР, утвержденным постановлением Совмина РСФСР от 8 января 1969 г. № 12;
- Общими правилами перевозок грузов автомобильным транспортом, утвержденными приказом Минтранса РСФСР от 30 июля 1971 г.;
- Правилами перевозки опасных грузов автомобильным транспортом, утвержденными приказом Минтранса РСФСР от 8 августа 1995 г. № 73.

Согласно уставу автомобильного транспорта перевозка груза производится автотранспортной организацией, как правило, без сопровождения его экспедитором грузоотправителя (грузополучателя).

При приеме груза к перевозке водитель-экспедитор автотранспортной организации предъявляет грузоотправителю удостоверение и путевой лист, заверенный печатью автотранспортной организации. Прием грузов к перевозке от грузоотправителя удостоверяется подписью водителя-экспедитора. Подпись ставится во всех экземплярах то-

варно-транспортной накладной. Один экземпляр вручается грузо¬отправителю.

Согласно общим правилам перевозок при городских и пригород¬ных перевозках в случаях отказа грузополучателя принять груз по при¬чинам, не зависящим от автотранспортной организации, груз переад¬ресовывается грузоотправителем другому грузополучателю или возвращается грузополучателю. В таких случаях грузоотправитель оп¬лачивает перевозку груза в оба конца, а также штраф за простой авто¬мобиля. Грузополучатель обязан известить грузоотправителя об отка¬зе в приеме груза и сделать в товарно-транспортной накладной отметку об отказе, заверенную подписью и печатью (штампом).

Взаимоотношения сторон при железнодорожных **перевозках** ре¬гулируются ГК РФ и следующими нормативными документами:

- Транспортным уставом железных дорог Российской Федера¬ции, утвержденным Законом РФ от 8 января 1998 г. № 2-ФЗ;
- Правилами централизованного вывоза (завоза) грузов с же¬лезнодорожных станций, расположенных на территории Российской Федерации, выполняемого транспортно-экспедиционными предприя¬тиями, утвержденными совместным приказом Минтранса РФ и МПС РФ от 14 мая 1993 г. № А-7 и № ЦМ-180;
- различными правилами перевозок отдельных видов грузов железнодорожным транспортом.

Грузоотправитель должен представить на каждую отправку гру¬за транспортную железнодорожную накладную, составленную надле¬жащим образом, и другие документы, предусмотренные соответству¬ющими правовыми актами.

В соответствии с договором перевозки железная дорога обязует¬ся своевременно и в сохранности доставить груз на железнодорожную станцию назначения с соблюдением условий его перевозки и выдать груз грузополучателю. Грузоотправитель обязуется по договору пере¬возки оплатить стоимость перевозки груза.

Квитанция о приемке груза выдается грузоотправителю под роспись в соответствующей графе корешка дорожной ведомости. До¬рожная ведомость — это расчетный лист, в котором отражаются все рас¬ходы. Дорожная ведомость сопровождает доставку до станции назна¬чения и остается на железной дороге назначения.

Нормы естественной убыли при транспортировке установлены в зависимости от километража, веса груза, времени года и других фак¬торов. Нормы естественной убыли применяются в тех случаях, когда при приемке обнаружена фактическая недостача товаров против мас¬сы, указанной в сопроводительных документах. В нормы не включают-

ся потери, образующиеся вследствие порчи товаров, повреждения тары, а также разница между фактической массой тары и массой по трафаре¬ ту (завес тары).

Убыль товаров при транспортировке относится в расходы полу¬ чателя товаров (покупателя).

12.13. УЧЕТ ЗАТРАТ ПО СОДЕРЖАНИЮ НЕПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СФЕРЫ

Для обобщения информации о затратах подразделений непро¬ изводственной сферы служит счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Под **обслуживающими производствами** экономическо¬ го субъекта понимаются производства и хозяйства, деятельность кото¬ рых не связана с производством продукции, выполнением работ и ус¬ луг, явившихся целью создания отдельного предприятия. В частности, на данном счете могут быть отражены затраты мастерских бытового обслуживания, столовых, буфетов, детских дошкольных учреждений, домов отдыха, научно-исследовательских и конструкторских подраз¬ делений.

По дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции и оказанием услуг, а также вспомогательных производств, относящихся к вышеназванным подразделениям (Д-т сч. 29 — К-т сч. 10, 70, 69, 02, 97 и т.д.).

По кредиту счета 29 «Обслуживающие производства и хозяй¬ ства» отражаются суммы фактической себестоимости завершенного производства продукции и оказанных услуг. Эти суммы списываются в дебет счетов 10, 20, 25, 26,90, 76, 84.

Остаток по счету 29 на конец отчетного года показывает стои¬ мость незавершенного производства. Аналитический учет по счету 29 ведется по каждому обслуживающему производству и по отдельным статьям затрат.

12.14. УЧЕТ РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

Расходы будущих периодов — это затраты, произведенные в от¬ четном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. Ос¬ новную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства. Кроме того, к расхо¬ дам будущих периодов относят: расходы по ремонту основных средств в сезонных отраслях промышленности (когда не создается ремонтный фонд); расходы по оплате аренды объектов основных средств или их отдельных частей (помещений); расходы на рекламу; на приобретение

лицензий; расходы, связанные с оплатой услуг телефонной и радио¬связи, перечисляемой за последующие периоды, и др.

Учет расходов будущих периодов осуществляют по дебету актив¬ного счета 97 «Расходы будущих периодов» с кредита соответствующих материальных, расчетных и других счетов (10, 50, 51, 69, 70, 76 и др.). Ежемесячно или в другие сроки учтенные на дебете счета 97 расходы списывают в дебет счетов 20,23,25,26,44 и др. Сроки списания расхо¬дов будущих периодов, а также соответствующие издержки или дру¬гие источники, на которые списываются указанные расходы, регламен¬тируются законодательными и другими нормативными актами или определяются самими организациями. Например, расходы по ремонту основных средств, учтенные в начале года на счете 97, списывают еже¬месячно пропорционально объему производства по месяцам, либо про¬порционально плановым затратам на ремонт основных средств, либо равномерно по месяцам.

Из общего состава расходов будущих периодов отдельной каль¬куляционной статьей по счету 20 «Основное производство» отражают лишь расходы по подготовке и освоению производства. Остальные рас¬ходы будущих периодов списывают со счета 97 в дебет собирательно-распределительных (25,26) или других счетов.

Расходы на рекламу, относящиеся к будущим периодам, также учитываются по дебету счета 97 и кредиту счета 76, с последующим списанием расходов с кредита счета 97 в дебет счетов учета затрат на производство и расходов на продажу.

ПБУ14/2000 не включает в состав нематериальных активов рас¬ходы, связанные с приобретением лицензий. В связи с этим расходы по приобретению лицензий целесообразно учитывать на счете 97 в ка¬честве расходов будущих периодов. С кредита счета 97 стоимость ли¬цензий в течение срока их действия списывается равномерно по меся¬цам на счет 26 «Общехозяйственные расходы» или 44 «Расходы на продажу».

12.15. УЧЕТ НЕДОСТАЧ И ПОТЕРЬ ОТ ПОРЧИ ЦЕННОСТЕЙ

Для обобщения информации о суммах недостач и потерь от пор¬чи материальных и иных ценностей используют счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». На этом счете учитывают недостачи и по¬тери от порчи материальных и иных ценностей, выявленные в процес¬се их заготовления, хранения и продажи, подлежащие отнесению на счета учета затрат на производство, расходов на продажу и на винов¬ных лиц. Потери ценностей, возникающие в результате стихийных бед¬ствий, относят на счет 99 «Прибыли и убытки».

В дебет счета 94 с кредита счетов недостающих или полностью испорченных ценностей списывается их фактическая себестоимость (по товарно-материальным ценностям) или остаточная стоимость (по основным средствам и нематериальным активам). По частично испорченным материальным ценностям в дебет счета 94 списывают сумму определившихся потерь.

При выявлении недостач или порчи при приемке материальных ценностей от поставщиков сумму недостачи в пределах предусмотренных в договоре величин покупатель относит при оприходовании ценностей в дебет счета 94 с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Сумму потерь сверх предусмотренных в договоре величин покупатель предъявляет поставщику или транспортной организации и учитывает по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по претензиям») и кредиту счета 60. При отказе судом во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортных организаций эти суммы списывают со счета 76 на счет 94. Если суд принял решение о взыскании с поставщика сумм недостач и потерь ценностей сверх предусмотренных в договоре величин, то поставщик сторнирует ранее отраженную сумму продажи на сумму недостач и потерь (дебетует одет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредитует счет 90 «Продажи»), а также обороты по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 43 «Готовая продукция». Восстановленная таким образом на счете 43 сумма недостач списывается затем в дебет счета 94 с кредита счета 43.

С кредита счета 94 недостачи и потери от порчи ценностей списывают следующим образом:

в пределах предусмотренных в договоре величин — на счета учета материальных ценностей (когда они выявлены при заготовлении);

в пределах норм естественной убыли — на затраты на производство и расходы на продажу (когда они выявлены при хранении или продаже);

сверх величин (норм) убыли, потери от порчи — в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»);

недостачи ценностей сверх величин (норм) убыли и потери от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников, а также недостачи, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков, — на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

По кредиту счета 94 отражаются суммы в размерах и величинах, принятых по дебету данного счета. На счетах учета затрат и расходов

на продажу недостающие или испорченные материальные ценности списывают по их фактической себестоимости.

При взыскании с виновных лиц стоимости недостающих ценностей разница между их стоимостью, зачисленной на счет 73, и их стоимостью, отраженной на счете 94, учитывается на счете 98 «Доходы будущих периодов». По мере взыскания с виновных лиц причитающихся сумм эти суммы списывают в дебет счета 98 и кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостачи ценностей, выявленные в отчетном периоде, но относящиеся к прошлым отчетным периодам, признанные материально ответственными лицами или на которые имеются решения суда о взыскании с виновных лиц, отражаются по дебету счета 94 и кредиту счета 98. Одновременно на эти суммы дебетуют счет 73, субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба» и кредитуют счет 94. По мере погашения задолженности дебетуют счет 98 и кредитуют счет 91.

12.16. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ

Резервы предстоящих расходов создаются в организациях в целях их равномерного включения в издержки производства или обращения. Организации могут создавать следующие резервы: на предстоящую оплату отпусков работникам, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, на покрытие расходов по ремонту основных средств, на возмещение производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным производством, на покрытие затрат по ремонту предметов проката, на выплату вознаграждений по итогам работы за год и другие цели, предусмотренные законодательством, нормативными документами Министерства финансов Российской Федерации или отраслевыми особенностями состава затрат.

Для получения информации о состоянии и движении резервов предстоящих расходов используют пассивный счет 96 «Резервы предстоящих расходов». Операции по начислению резервов отражают по кредиту счета 96 и дебету счетов учета затрат на производство и издержек обращения (20, 23, 25, 26 и т.п.).

Фактические расходы и платежи, осуществленные за счет резервных сумм, списывают на уменьшение резервов (дебетуют счет 96) с кредита счетов по учету списываемых расходов (10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т.п.). Для создания соответствующих резервов организация должна предусмотреть их в учетной политике, составить расчет ежемесячных отчислений на текущий год и остатка резерва на начало следующего года. Например, если организация предоставляет отпуска за текущий год в следующем

году, то она может иметь остаток резерва на начало года. Сумму резерва уточняют исходя из количества дней неиспользуемого отпуска, среднедневных сумм оплаты труда работников и обязательных отчислений на социальные нужды.

Остаток резерва на ремонт основных средств на конец года допускается в случаях, предусмотренных отраслевыми особенностями состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). В конце года после инвентаризации расчетов начисленные суммы резервов доводят до величины фактических расходов. Если фактические расходы превышают суммы начисленных резервов, то на разницу составляют дополнительную проводку по доначислению резервов. Обратная разница оформляется сторнировочной записью. Аналитический учет по счету 96 ведется по отдельным резервам.

12.17. АУДИТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

Затраты организации на производство определяют производственную себестоимость продукции. Полная коммерческая себестоимость продукции включает производственную себестоимость и затраты, связанные с ее реализацией, не возмещенные покупателями.

При аудитазатрат на производство и калькулирования себестоимости продукции аудитору необходимо проверить: правильность оценки материальных ценностей, включенных в себестоимость продукции (работ, услуг); правильность отражения в бухгалтерском учете процесса приобретения и заготовления материалов в зависимости от принятой учетной политики; имели ли место факты списания на себестоимость затрат, не относящихся к материалам, используемым в производстве, а также случаи списания на производственные счета стоимости НДС; были ли случаи отнесения на затраты основной деятельности материалов, использованных при строительстве, ремонте, содержании объектов социально-культурного назначения, которые должны быть списаны за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации, или других источников финансирования; правильность установления норм расходов сырья и материалов в соответствии с уровнем технического состояния и технологии производства; правильность оценки и списания возвратных отходов; обоснованность включения в себестоимость расходов на оплату услуг товарных бирж, включая брокерские услуги и др.; правильность отражения в учете затрат на тару и упаковку; имеются ли системные положения о порядке выплаты премий за производственные результаты, в том числе вознаграждений по итогам работы за год; правильность начисления единого социального налога; правильность

начисления амортизации по основным фондам; правильность отнесения расходов к прочим затратам; наличие смет расходов предприятия на от¬четный год по представительским расходам; наличие договора на подго¬товку и переподготовку кадров. Следует обратить внимание на расходы, не учитываемые в целях налогообложения (ст. 270 гл. 25 НК РФ).

При **аудите калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)** необходимо проверить правильность классификации затрат: на производство продукции (основные и накладные); по способу включе-ния в себестоимость продукции (прямые и косвенные); по составу (одноэлементные и комплексные); по отношению к объему производства (условно-переменные и условно-постоянные); по периодичности возникновения (текущие и единовременные); правильность учета затрат на производство продукции по статьям калькуляции; правильность ведения синтетического и аналитического сводного учета затрат на производство; правильность применения методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции; правильность составления бухгалтерских проводок по учету затрат на производство; соответствие записей аналитического и синтетического учета по балансовым счетам 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» записям в Главной книге и балансе.

Значение применяемых аналитических процедур в процессе аудита издержек обращения в розничной торговле состоит в том, что они дают доказательства верности учета отдельных видов расходов и статей, позволяют дать оценку эффективности произведенных расходов как на дату составления отчетности, прошлые периоды, так и в обозримом будущем, а также помогают сконцентрировать внимание аудитора на «слабых звеньях», что сокращает объем проверки, ее трудоемкость, сроки и стоимость.

Масштабы применения аналитических процедур зависят от ряда факторов: профиль организации и особенности ее функционирования; опыт работы с клиентом; наличие финансовой и нефинансовой информации, исследование которой дает в некоторых случаях более убедительные результаты, чем анализ только финансовых данных; надежность и достоверность различных форм информации; сопоставимость и независимость источников информации; трудоемкость и стоимость других методов проверки.

При оценке надежности аналитических процедур необходимо учитывать существенность статей отчетности и точность, с которой

ожидаемые результаты могут быть предсказаны. Например, ряд мелких затрат (канцелярские, на телефонные разговоры и др.) обычно не нуждаются в детализированной проверке, так как их сумма незначительна и риск фальсификации сравнительно мал.

Аналитические процедуры используются на всех этапах аудита (при планировании аудита, в процессе проверки, на заключительной стадии аудита).

На стадии планирования аналитических процедур издержек обращения осуществляется анализ: бухгалтерской отчетности прошлых периодов; прогнозной и сметной бухгалтерской отчетности; внутренней управленческой отчетности; сведений о влиянии внешних факторов (например, о снижении спроса, вызвавшем изменение структуры товарооборота и, как следствие, уровня издержек обращения); информации о воздействии внутренних факторов (например, приобретение основных средств, открытие новых торговых точек, увеличение численности персонала, что влияет на изменение соответствующих видов издержек обращения); отраслевых статистических данных; нефинансовой информации (например, количественных показателей объема реализации, численности работников, размера торговой площади, количества магазинов в составе холдинга).

Главной целью использования аналитических процедур на этой стадии является привлечение внимания аудитора к тем показателям расходов, по которым наблюдается отклонение от базовых величин и которые являются наиболее существенными.

В процессе планирования аудита издержек обращения в организациях розничной торговли необходимо поставить следующие задачи.

1. *Определение сущности и содержания деловой активности аудируемой организации.* Здесь оцениваются изменения, произошедшие за отчетный период. Если аудит проводится не впервые, то сравниваются учетные и отчетные данные текущего года с уже проверенной информацией прошлых лет.

Например, факторами, которые могут вызвать изменение издержек обращения в розничной торговле, являются: увеличение объемов деятельности и, как следствие, увеличение запасов; рост товарных запасов вследствие их нерентабельности; изменение способа доставки товаров; изменение структуры источников финансирования и т.п.

2. *Определение зон возможных ошибок в учете издержек обращения.* Для этого производится анализ структуры и динамики издержек обращения, списанных на реализованные товары и отраженных в общей сумме в отчете о прибылях и убытках (форма № 2) и по статьям отчета о расходах на продажу (форма № 5). Существенные неожидан-

ные разницы могут быть следствием преднамеренных и непреднамеренных ошибок в учете и отчетности.

Если сумма необычных колебаний велика, то аудитор должен установить, является ли это следствием воздействия нормальных экономических явлений (рост цен на услуги или снижение спроса на товары данной организации вызвали увеличение уровня издержек обращения и т.п.) или ошибкой (завышение суммы расходов вследствие неправомерного отнесения расходов на издержки обращения).

3. *Сокращение детализированного тестирования.* Если в ходе использования аналитических процедур на стадии планирования не обнаруживается необычных колебаний, то возможность существенных ошибок в учете расходов можно считать минимальной. Следовательно, аудитор может сократить дальнейшее детальное тестирование по проанализированным объектам, что экономит его время и материальные затраты.

При планировании аудита издержек обращения в организациях розничной торговли наиболее часто пользуются методом сравнительного анализа. Этот метод применяется для определения отклонений от среднеотраслевых, сметных показателей и значений прошлых периодов. Преимуществом отраслевого сравнительного анализа издержек обращения является то, что аудитор может оценить устойчивость финансовых позиций клиента. Главным же недостатком сравнительного отраслевого анализа является возможная неточность основанных на нем выводов из-за различий в хозяйственной деятельности входящих в совокупность организаций.

Полезным может быть метод сравнительного анализа фактических и плановых (сметных) показателей. В сметных и прогнозных данных содержатся оценки вероятных будущих результатов деятельности организации по видам расходов, их группам. Недостатком такого сравнения может являться то, что в сметах и прогнозах содержатся желаемые, а не вероятные результаты деятельности. Кроме того, совпадение фактических и прогнозных данных может быть результатом подгонки цифр. Поэтому при проведении такого анализа аудитору необходимо определить, являются ли плановые сметы реальными для исполнения; были ли фактические данные за текущий период изменены с целью достижения запланированных показателей. Для решения первого вопроса аудитор проводит разбор содержания и порядка составления сметы и обсуждает их с клиентом; для решения второго — детально тестируются фактические показатели.

Метод сравнительного анализа учетных и отчетных данных клиента за несколько временных периодов заключается в изучении откло-

нений (по сумме и в процентах) по выбранным показателям, а также процентных соотношений между промежуточными и итоговыми показателями в отчетности. Это наиболее распространенный и эффективный метод сравнительного анализа, так как, во-первых, он основан на доступной для аудитора отчетной информации за несколько периодов, а следовательно, не требует поиска базы сравнения, расчета среднеотраслевых показателей и т.п., а во-вторых, при таком сравнении учитываются особенности деятельности именно этой организации.

При использовании аналитических процедур на стадии проверки по существу результаты их применения могут указывать на необходимость получения дополнительной информации по аудиту. На этой стадии аналитические процедуры применяются для получения фактического материала относительно определенных утверждений, касающихся любых видов расходов или деловых операций. При этом они представляют собой тщательные проверки всех значительных отклонений.

Аналитические процедуры могут быть эффективны в отношении подтверждений, в которых потенциальные ошибки не очевидны при проверке фактических данных. Например, сравнение фактического числа работников на основе договоров с ними с ведомостями заработной платы может указать на выплаты несуществующим работникам, чего можно не заметить, проверяя отдельные деловые операции.

Процесс использования аналитических процедур в ходе документальной проверки предполагает сравнение сумм первичных документов и соответствующих учетных регистров. Любое расхождение сумм по одной и той же операции, образующееся при переносе их из одного регистра в другой для обобщения данных по организации, квалифицируется как ошибка.

Виды документов и регистров, подвергающихся сравнению, зависят от объекта аудита. Если проверяются издержки обращения, то анализируются книга аналитического учета издержек обращения в розничной торговле (при книжно-журнальной форме учета), Главная книга (счет 44 «Расходы на продажу»), форма № 5, соответствующие первичные документы и мемориальные ордера.

Транспортные расходы. При этом применяются факторные модели, вид которых зависит от вида оплаты за перевозки (сдельной или повременной). Влияние факторов описывается методами элиминирования (разниц, цепных подстановок).

Расходы на оплату труда. При этом аудитор учитывает в динамике: численность работников; размер средней заработной платы; изменение системы оплаты труда в отчетном периоде по сравнению с ба-

зисным; товарооборот при сдельной оплате труда; объем рабочего времени при повременной оплате труда.

Расходы на отчисления от заработной платы в зависимости от фонда оплаты труда. Данные отчисления могут анализироваться по видам и в целом в зависимости от того, интересует ли аудитора только правильность общей суммы по данной статье или он проверяет и правильность отчислений в отдельные фонды. В целях подтверждения достоверности данной статьи важно учитывать не столько изменение ставки отчислений и суммы оплаты труда, сколько однонаправленность и сопоставимость отчислений и расходов на оплату труда.

Амортизационные отчисления зависят от вида основных средств, ставки амортизационных отчислений за каждый вид основных средств и периода эксплуатации основных средств. Правильность отражения амортизационных отчислений связана с достоверностью данных о наличии, составе, движении основных средств организации. Для оценки риска фальсификации могут быть использованы результаты инвентаризации за прошлые и отчетный год. Кроме того, при проведении переоценки основных фондов необходимо проверить наличие актов оценщиков, на основании которых производилась переоценка, которая уменьшила стоимость основных средств и соответственно сумму начисляемого износа.

При документальной проверке сравниваются суммы по документам клиента с расчетами самого аудитора; количество и стоимость основных средств в ведомостях начисления износа — с данными инвентаризации; сопоставляются данные расчетов, мемориальных ордеров, Главной книги, отчета о расходах на продажу; сравниваются результаты переоценки в соответствующих актах со стоимостью основных средств в ведомостях по начислению износа.

Расходы на оплату процентов за кредит определяются суммой кредита, ставкой процента за кредит и сроком кредита. Расчет влияния изменения любого из факторов производится приемами элиминирования. При этом следует проверить обоснованность сумм кредитов, отраженных на счетах 66 и 67. При документальной проверке аналитические процедуры заключаются в сопоставлении процентов за кредит по каждому договору с расчетами аудитора, сравнении общей их суммы, отраженной в отчете о расходах на продажу организации за год. Если будут выявлены расхождения, то аналогичные действия следует произвести в увязке с периодом использования кредитов и начисления процентов по ним. Сравнению будут подлежать суммы, отраженные в книге аналитического учета издержек обращения и Главной книге по счетам 66,67 и 92. Это позволит определить, по какому именно креди-

ту и в какой период были допущены ошибки в начислении процентов. Тщательной документальной проверке следует подвергнуть учет процентов по кредитам, по которым процентная ставка превышала учетную. Для этого в ходе аналитических процедур оценивается содержание кредитных договоров.

Расходы на обязательное страхование имущества, уплату налогов и сборов определяются исходя из стоимости активов, подлежащих обязательному страхованию, размеров страховых тарифов и нормативов платежей обязательного страхования, ставок налогов и базы налогообложения. Часто расходы по страхованию относятся к прочим расходам на продажу.

Расходы по операциям с тарой исчисляются исходя из объемов товарооборота по отдельным ее видам, норм уценки при ее возврате, норм амортизации по собственной инвентарной таре (таре-оборудованию) и суммы расходов на ее ремонт.

Прочие расходы анализируются по каждому их элементу. Отдельные суммы расходов, относимых на эту статью, являются несущественными, однако сумма статьи в целом является существенной.

На стадии проверки по существу аудитор анализирует сумму расходов, списанную на реализацию отчетного периода и отнесенную на остаток товаров на конец периода. Чтобы представить динамику участвующих в расчете показателей в наглядном виде, составляется рабочий документ аудитора «Динамика издержек обращения на остаток товаров».

Большое значение имеет достоверность объема реализации и остатков на конец периода, которые целесообразно определять путем инвентаризации. При этом аудитор проверяет непосредственно арифметические расчеты среднего процента расходов и сумм расходов, списанных на счет реализации.

В процессе документальной проверки сравниваются суммы расходов на остаток товаров за каждый последний месяц квартала с бухгалтерским балансом по статье «Затраты в незавершенном производстве». Кроме того, суммы издержек обращения на остаток товаров за каждый месяц сопоставляются с суммами в расчетах за предыдущий и последующий месяцы в Главной книге. Суммы издержек обращения на реализованные товары кроме этого сравнивают с суммой по статье «Коммерческие расходы» в отчете о прибылях и убытках.

Аналитические процедуры на заключительной стадии аудита предназначены для того, чтобы перед составлением заключения о достоверности издержек обращения подтвердить выводы, сделанные в процессе их детализированной проверки. Аудитор в принципе не ожидает

обнаружить существенные отклонения, которые должны были быть обнаружены на более ранних стадиях. Если же таковые все-таки найдутся, то рекомендуется провести дополнительные процедуры и проверить все заново. В случаях общей проверки достоверности финансовой отчетности на этой стадии проводится анализ финансового состояния по данным отчетности.

Если акцент делается на аудите расходов, то на заключительной стадии могут применяться коэффициентный метод, методы вертикального и горизонтального анализа. В частности, вычисляются значения таких показателей, как уровень расходов, отдача, рентабельность затрат. Эти показатели могут вычисляться как по общей сумме расходов, так и по их отдельным видам.

В последнее время все большее распространение получает анализ взаимосвязи между показателями объема деятельности, издержек обращения и прибыли. Такой анализ (анализ безубыточности, равновесный анализ) рекомендуется проводить при оценке финансового состояния организации, эффективности ее работы, а также при составлении прогнозов результатов на краткосрочный период.

В ходе проверки издержек обращения анализ безубыточности целесообразно проводить не для определения критического объема реализации, а для установления предельного уровня расходов с учетом сложившихся показателей товарооборота, уровня издержек обращения и тенденций их изменений. Такой анализ возможен как во внешнем, так и во внутреннем аудите.

При проверке правильности исчисления и отражения в учете НДС по операциям приобретения товаров и продуктов, выбытия покупных товаров и продукции собственного производства необходимы следующие первичные документы и учетные регистры: накладные; товарно-транспортные накладные (при доставке товаров автомобильным транспортом); закупочные документы (при закупке продуктов у населения); счета на оплату ТМЦ; счета-фактуры; журналы-ордера № 4, 5, 6, 7, 8, 9 и ведомости к указанным журналам-ордерам или распечатки по счетам 10 «Материалы», 41 «Товары», 41-1 «Товары на складах», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 41-2 «Товары в розничной торговле», 44 «Расходы на продажу», 42 «Торговая наценка»; разработочные таблицы по расчетам с бюджетом по НДС.

Для проверки правильности исчисления НДС нужно сравнить данные, отраженные в декларации, с данными регистров бухгалтерского учета. С 1 января 2000 г. для торговых организаций, реализующих товары в розницу, и для предприятий общественного питания облагаемый оборот по НДС определяется исходя из применяемых цен реализуе-

мых товаров и готовой продукции без включения в них НДС, а НДС, уплаченный поставщикам товаров, предъявляется бюджету при условии принятия к учету товаров, сырья, материалов.

Необходимо также проверить наличие раздельного учета товаров, облагаемых по ставке НДС в 10% и 20%. При наличии раздельного аналитического учета товаров в разрезе установленных ставок НДС исчисление и уплата налога производятся исходя из полученного дохода от реализации товаров каждого вида по соответствующим расчетным ставкам (до 1 января 2000 г.) или цены реализации без НДС (с 1 января 2000 г.).

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ

Глава 13

13.1. ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ И НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

При учете и аудите готовой продукции необходимо руководствоваться следующими законодательно-нормативными документами:

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) (приказ Минфина России от 9 июня 2001г.№44н);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49).

13.2. ПОНЯТИЕ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством.

Работы и услуги — это стоимость различных работ (проектных, по ремонту техники и т.п.) и услуг (консультационных, транспортных и т.п.), выполненных и оказанных другим организациям и физическим лицам (в том числе работникам организации) на условиях оплаты.

Готовая продукция, как правило, должна быть сдана из производства на склад в подотчет материально ответственному лицу. Крупногабаритные изделия и продукция, которая не может быть сдана на склад по техническим причинам, принимаются представителем заказчика на месте их изготовления, комплектации и сборки.

Планирование и учет готовой продукции ведут в натуральных, условно-натуральных и стоимостных показателях. Условно-натуральные показатели используют для получения обобщенных данных об однородной продукции. Например, количество выработанной каустической соды выражается в тоннах условного веса, консервов — в условных банках и т.д.

Оценка готовой продукции. В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться: фактическая производственная себестоимость (полная и неполная); нормативная себестоимость (полная и неполная); договорные цены; другие виды цен.

Фактическая производственная себестоимость применяется в основном при единичном мелкосерийном производстве, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

Нормативную себестоимость в качестве учетных цен целесообразно использовать в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции. Преимуществами данных учетных цен являются удобство при осуществлении оперативного учета движения готовой продукции, стабильность учетных цен и единство оценки в планировании и учете.

Договорные цены применяются преимущественно при стабильности таких цен.

При использовании в качестве учетных цен нормативной себестоимости договорных и других видов цен необходимо по окончании месяца исчислять отклонение фактической производственной себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам для распределения этого отклонения на отгруженную (проданную) продукцию и остатки ее на складах. С этой целью составляют специальный расчет с использованием*средневзвешенного процента отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам. На практике указанные расчеты составляют по однородным группам товаров примерно с одинаковой рентабельностью, что обеспечивает большую точность в расчетах отклонений. Подобный расчет составляют и при использовании неполной производственной себестоимости. В этом расчете нет необходимости, если организация использует для учета выпуска продукции счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

13.3. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ДВИЖЕНИЯ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Поступление из производства готовой продукции оформляется накладными, спецификациями, приемными актами и другими первичными документами.

Отпуск готовой продукции покупателям оформляется, как правило, накладными. В качестве типовой формы накладной можно использовать накладную на отпуск материалов на сторону ***формы № М-15.*** В зависимости от отраслевой специфики организации могут применять специализированные формы накладных и других первичных документов с указанием в них обязательных реквизитов.

Основанием для выписки накладных являются распоряжения руководителя организации или уполномоченного лица, а также договор с покупателем (заказчиком).

Методическими рекомендациями по учету МПЗ рекомендуется следующий порядок учета отпуска готовой продукции.

1. **Накладные** выписываются на складе или в отделе сбыта в четырех экземплярах, и все они передаются в бухгалтерию для регистрации в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции и подписи их главным бухгалтером или лицом, им уполномоченным.

2. Из бухгалтерии подписанные накладные возвращаются в отдел сбыта (или другое аналогичное подразделение организации). Один экземпляр накладной передается кладовщику (или другому материально ответственному лицу), второй служит основанием для выписки счета-фактуры, третий и четвертый передаются получателю готовой продукции. На всех экземплярах накладной получатель обязан расписаться в получении.

3. При вывозе продукции через пропускной пункт один экземпляр накладной (четвертый) остается у службы охраны, а третий экземпляр передается получателю в качестве сопроводительного документа на груз.

4. Служба охраны записывает накладные в ***журнал регистрации грузов*** и затем передает их в бухгалтерию по описи, где делают отметки о вывозе в журнале регистрации накладных на вывоз (продажу) готовой продукции.

5. ***Счета-фактуры*** рекомендуется выписывать по форме, установленной постановлением Правительства РФ от 19 января 2000 г. № 46 «О внесении изменений в Порядок ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость», в двух экземплярах. Первый экземпляр не позднее 10 дней с даты отгрузки продукции высылается или передается покупателю, а второй остается у организации-поставщика для отражения в книге продаж и начисления НДС.

13.4. УЧЕТ ВЫПУСКА ПРОДУКЦИИ ПО ФАКТИЧЕСКОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ

Учет наличия и движения готовой продукции осуществляют на счете 43 «Готовая продукция». Этот счет используется организациями отраслей материального производства. Готовые изделия, приобретенные для комплектации или в качестве товаров для продажи, учитывают на счете 41 «Товары». Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону также отражают на счете 43 «Готовая продукция».

Фактические затраты по ним списывают со счетов затрат на производство в дебет счета 90 «Продажи». Продукция, не подлежащая сдаче на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и на счете 43 не учитывается.

Синтетический учет готовой продукции может осуществляться в двух вариантах: без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и с использованием счета 40.

При первом варианте, являющемся традиционным для нашей учетной практики, готовую продукцию учитывают на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости. Однако аналитический учет отдельных видов готовой продукции осуществляют, как правило, по учетным ценам (нормативной себестоимости, договорным ценам и др.) с выделением отклонений фактической себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам отдельных изделий и учитываемых на отдельном аналитическом счете.

Оприходование готовой продукции по учетным ценам оформляют бухгалтерской записью по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство».

По окончании месяца исчисляют отклонение фактической себестоимости оприходованной готовой продукции от стоимости ее по учетным ценам и списывают его с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» способом дополнительной бухгалтерской проводки или способом «красное сторно». Если готовая продукция полностью используется в самой организации, то ее можно приходовать по дебету счета 10 «Материалы» и других аналогичных счетов с кредита счета 20 «Основное производство».

Сельскохозяйственные организации учитывают движение сельскохозяйственной продукции в течение года по плановой себестоимости, а по окончании года ее доводят до фактической себестоимости.

Отгруженную или сданную на месте готовую продукцию в зависимости от условий поставки, оговоренных в договоре на поставку, списывают по учетным ценам с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 45 «Товары отгруженные» или 90 «Продажи». По окончании месяца определяют отклонение фактической себестоимости отгруженной (реализованной) продукции от стоимости ее по учетным ценам и списывают с кредита счета 43 дополнительной проводкой или способом «красное сторно» в дебет счета 45 или 90.

Готовую продукцию, переданную другим организациям для продажи на комиссионных началах, списывают с кредита счета 43 в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

13.5. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ВЫПУСКА ПРОДУКЦИИ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ СЧЕТА 40 «ВЫПУСК ПРОДУШИИ (РАБОТ, УСЛУГ)»

При использовании для учета затрат на производство продукции счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» синтетический учет готовой продукции осуществляют на счете 43 по нормативной или плановой себестоимости. По дебету счета 40 отражают фактическую себестоимость продукции (работ, услуг), а по кредиту — нормативную или плановую себестоимость.

Фактическую производственную себестоимость продукции (работ, услуг) списывают с кредита счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и других в дебет счета 40.

Нормативную или плановую себестоимость продукции (работ, услуг) списывают с кредита счета 40 в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» (10,11,21,28,41 и др.).

Сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 на 1-е число месяца определяют отклонение фактической себестоимости продукции от нормативной или плановой и списывают с кредита счета 40 в дебет счета 90 «Продажи». При этом превышение фактической себестоимости продукции над нормативной или плановой списывают дополнительной проводкой, а экономию — способом «красное сторно». Счет 40 закрывают ежемесячно, и сальдо на отчетную дату он не имеет.

При использовании счета 40 отпадает необходимость в составлении отдельных расчетов отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам по готовой, отгруженной и проданной продукции, поскольку выявленное отклонение по готовой продукции сразу списывают на счет 90 «Продажи».

В бухгалтерском балансе готовую продукцию отражают: по фактической производственной себестоимости (если не используется счет 40); по нормативной или плановой себестоимости (если используется счет 40); по неполной (сокращенной) фактической себестоимости (по прямым статьям расходов), когда общехозяйственные расходы списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи»; по неполной нормативной или плановой себестоимости (при использовании счета 40 и списании общехозяйственных расходов со счета 26 на счет 90).

13.6. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУШИИ В МЕСТАХ ХРАНЕНИЯ И В БУХГААТЕРИИ

Количественный учет готовой продукции по ее видам и местам хранения обычно осуществляется аналогично учету материальных за¬пасов, т.е. в карточках учета материалов. В последнее время многие организации применяют бескарточный метод учета готовой продукции, при котором с помощью ЭВМ ежедневно составляют оборотные ведо¬мости учета выпуска из производства и движения готовой продукции относительно складов (других мест хранения). Остатки готовой про¬дукции периодически инвентаризируют.

На автоматизированных складах вместо карточек складского учета используют, как правило, оперативные машино- и видеограммы остатков и движения готовой продукции по каждому наименованию и виду.

Как и по материальным запасам, по готовой продукции составляют номенклатуру-ценник. Помимо ценника разрабатываются справочники продукции, в которых содержатся сведения об облагаемой и не облага¬емой различными налогами продукции, о плательщиках и грузополучате¬лях, среднеквартальной и среднегодовой себестоимости и др.

Движение готовой продукции в бухгалтерии учитывают анало¬гично учету материалов. Кроме того, данные платежных требований по отгруженной продукции ежедневно записывают в ведомость учета и реализации продукции (форма № 16). В ведомости указывают дату и номер платежного требования, наименование поставщика, количество отгруженной продукции по ее видам, суммы, предъявляемые по сче¬там, и отметку об оплате счетов. Ведомость является формой аналити¬ческого учета товаров отгруженных. Готовую продукцию в ведомости отражают по учетным и отпускным ценам.

Учет товаров на предприятиях торговли организуется: **в** бухгал¬терии — по материально ответственным лицам (бригадам) в стоимост¬ном выражении; **на** складах — по наименованиям, сортам, количеству и цене товара в товарных книгах, товарных карточках.

Следует отметить, что организация складского учета товаров за¬висит от выбранного торговым предприятием способа хранения това¬ров — партионного, партионно-сортового, сортового или по наимено¬ваниям. При **партионном** и **партионно-сортовом** способах на каждую партию выписывается ***партионная карта*** в двух экземплярах. Один экземпляр остается на складе и является регистром складского учета, а второй — передается в бухгалтерию. Партионная карта заполняется по унифицированной форме № МХ-10 (утверждена постановлением Госкомстата России от 9 августа 1999 г. № 66).

Одной партией считают: товары, поступившие одним видом транспорта, независимо от количества транспортных документов; товары одного наименования, поступившие одновременно по нескольким транспортным документам от одного поставщика.

Учет товаров в партионных картах ведется на основании приходных и расходных товарных документов. При заполнении партионной карты в ней указывают номер партионной карты и дату ее составления; наименование товара; номер и дату акта о приеме товара; номер и дату накладной, по которой товар поступил; реквизиты поставщика, вид транспорта, место отправления; наименование, сорт и количество (массу) товара.

По мере отпуска товаров в партионной карте указывают дату отпуска; номер расходного товарного документа; наименование получателя; вид транспорта, место отправления; наименование, сорт и количество (массу) отпущенного товара.

Полный расход партии товаров оформляют в партионной карте подписями заведующего складом и товароведа. После этого партионную карту передают в бухгалтерию для проверки. Если при проверке по данной партии выявляется недостача товаров, то недостачу в пределах норм естественной убыли списывают в расходы на продажу:

Д-т сч. 44 — К-т сч. 41-1.

Недостачу сверх норм естественной убыли взыскивают с материально ответственного лица:

Д-т сч. 94-К-т сч. 41-1;

Д-т сч. 73-2 - К-т сч. 94.

При этом инвентаризация не проводится. Излишки товаров, выявленные при проверке, приходуют с отнесением на внереализационные доходы:

Д-т сч. 41-1-К-т сч. 91-1.

По окончании месяца остатки товаров в натуральном выражении из регистров складского учета заносятся материально ответственными лицами в «Ведомость учета остатков товарно-материальных ценностей в местах хранения» унифицированной формы № МХ-19. Ведомости заводятся на год по каждому материально ответственному лицу. Путем подсчетов исчисляется общая стоимость товаров по ведомости учета, которая сверяется с данными синтетического учета по балансовому счету 41, субсчет 1 «Товары на складах».

Ведомость подписывают работник бухгалтерии и материально ответственное лицо.

При сортовом способе хранения товаров и хранении по наименованиям для складского учета применяются *журнал учета движе-*

ния товаров на складе унифицированной формы № ТОРГ-18 и ***кар¬точки количественно-суммового учета формы № ТОРГ-28.***

В зависимости от количества приходных и расходных документов на каждое наименование и сорт товаров в журнале открывается одна или несколько страниц. При сортовом способе хранения однородные товары различного наименования, имеющие одинаковую учетную цену, могут учитываться на одной странице журнала. Например, на одной странице можно учитывать кофе или макаронные изделия разного наименования, но одинаковой цены. Журнал открывают на год. В начале года перед внесением записей в журнале отражают остатки товаров на начало года.

13.7. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСАУГ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ СЧЕТА 46 «ВЫПОЛНЕННЫЕ ЭТАПЫ ПО НЕЗАВЕРШЕННЫМ РАБОТАМ»

Организации, производящие продукцию с длительным циклом изготовления или оказывающие комплексные услуги (строительные, научные, проектные, геологические и др.), могут признавать продажу продукции, работ и услуг (следовательно, и прибыль): в целом за законченную и сданную заказчику работу; по отдельным этапам выполненной работы.

Первый вариант является традиционным, и учет продажи продукции осуществляется по одному из уже изложенных методов учета продажи продукции, работ, услуг.

При втором варианте расчет осуществляется по законченным этапам работ или комплексам, имеющим самостоятельное значение. При этом используется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». По дебету этого счета учитывают стоимость оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работ, принятых в установленном порядке и отражаемых по кредиту счета 90. Одновременно затраты по законченным и принятым этапам работ списываются с кредита счета 20 в дебет счета 90. Суммы поступившей оплаты отражают по дебету счетов учета денежных средств с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

По окончании всех этапов работы в целом оплаченную заказчиком стоимость этапов списывают со счета 46 в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Стоимость полностью законченных работ, учтенных на счете 62, списывают на сумму полученных авансов в дебет счета 62 и на сумму, полученную в окончательный расчет, в дебет счетов по учету денежных средств.

Нужно иметь в виду, что если выручка от продажи продукции, выполнения работ и оказания услуг не может быть определена, то она

принимается к учету в размере признанных расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы и оказанию этой услуги (п. 14 ПБУ 9/99). Из этого следует, что в составе информации об учетной политике организации подлежит раскрытию как минимум следующая информация: о порядке признания выручки организации (по отдельным этапам работ или по всем этапам сразу); о способе определения готовности продукции, работ, услуг.

13.8. УЧЕТ И ОЦЕНКА ОТГРУЖЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

Как уже отмечалось, готовая продукция и товары отгруженные могут отражаться в учете и бухгалтерском балансе: по полной фактической производственной себестоимости (если в учете не используется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и общехозяйственные расходы списываются на счета 20, 23, 29); по неполной фактической производственной себестоимости (если в учете не используется счет 40 и со счета 26 расходы списываются на счет 90); по полной нормативной или плановой себестоимости (если в учете используется счет 40 и со счета 26 расходы списываются на счета 20, 23, 29); по неполной нормативной или плановой себестоимости продукции (по прямым статьям расходов, когда используется счет 40 и общехозяйственные расходы списываются на счет 90).

Отгруженная или предъявленная покупателям готовая продукция по ценам продажи (включая НДС и акцизы) отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи».

Одновременно себестоимость отгруженной или предъявленной покупателю продукции списывается в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 43 «Готовая продукция».

Если выручка от продажи отгруженной продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции), то для ее учета используют счет 45 «Товары отгруженные». При отгрузке указанной продукции она списывается с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 45.

После получения извещения о признании выручки от продажи продукции поставщик списывает ее с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90 «Продажи». Одновременно стоимость продукции по цене продажи (включая НДС и акцизы) отражается по кредиту счета 90 и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

На счете 45 «Товары отгруженные» указываются также готовые изделия и товары, переданные другим организациям для продажи на комиссионных и иных подобных началах. При отпуске таких изделий

они списываются с кредита счета 43 в дебет счета 45. При поступлении извещения от комиссионера о продаже переданных ему изделий они списываются с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90 «Продажи» с одновременным отражением по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи».

Стоимость сданных работ и оказанных услуг списывается по фактической или нормативной (плановой) себестоимости с кредита счета 20 «Основное производство» или 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи» по мере предъявления счетов за выполненные работы и услуги. Одновременно сумму выручки отражают по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

13.9. УЧЕТ ТОВАРОВ

Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических и физических лиц и предназначенных для продажи.

Порядок оценки товаров определен ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», в соответствии с которым товары принимаются на учет по фактической себестоимости. Фактической себестоимостью товаров, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение (с учетом суммовых разниц) за исключением НДС и иных возмещаемых налогов; полученных по договору, дарению или безвозмездно — их рыночная стоимость; полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами,— стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

Организации, осуществляющие торговую деятельность, могут затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз),, производимые до момента их передачи в продажу, включать в состав расходов на продажу. Организации, осуществляющие розничную торговлю, могут производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

При отпуске товаров в продажу или ином выбытии (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) их оценка производится одним из следующих методов: по себестоимости единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения товаров (метод ФИФО); по себестоимости последних по времени приобретения товаров (метод ЛИФО).

Учет в производственных организациях товаров, приобретенных для комплектации готовой продукции и перепродажи. Для обоб-

щения информации о наличии и движении товаров используют синтетический счет 41 «Товары». В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, счет 41 «Товары» применяют для учета материалов, изделий, продуктов, приобретенных специально для продажи, или когда стоимость готовых изделий, приобретенных для комплектации, не включается в себестоимость проданной продукции, а возмещается покупателем отдельно.

Приобретенные товары и тара принимаются на учет по счету 41 «Товары» по стоимости их приобретения. Принятые на учет товары отражают по дебету счета 41 и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов.

Поступление товаров можно отражать с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в порядке, аналогичном для учета соответствующих операций с материалами.

При признании выручки от продажи товаров проданные товары списывают в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 41 «Товары». Если выручка от продажи отгруженных (отпущенных) товаров определенное время не может быть признана в учете, то до момента признания выручки отпущенные товары учитывают на счете 45 «Товары отгруженные» (Д-т сч. 45 — К-т сч. 41). В момент признания выручки от продажи товаров их стоимость списывают с кредита счета 45 в дебет счета 90 «Продажи».

Готовые изделия, приобретенные для комплектации и не включаемые в себестоимость проданной продукции, при их использовании списываются с кредита счета 41 в зависимости от момента признания выручки в дебет счета 45 или 90. В момент признания выручки указанные готовые изделия списывают со счета 45 на счет 90.

Аналитический учет материалов, изделий, продуктов, приобретенных специально для продажи, или стоимость готовых изделий, приобретенных для комплектации и не включаемых в себестоимость проданной продукции, ведется в порядке, предусмотренном для учета производственных запасов.

Учет товаров в оптовой и розничной торговле. Организации, осуществляющие торговую деятельность, на счете 41 «Товары» помимо товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи, учитывают также покупную тару и тару собственного производства (кроме инвентарной, служащей для производственных или хозяйственных нужд и учитываемой на счетах 01 «Основные средства» или 10 «Материалы»).

Приобретенные товары и тара принимаются организациями торговли на учет по счету 41 «Товары» по стоимости их приобретения.

Принятые на учет товары отражают по дебету счета 41 и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов. Поступление товаров можно отражать с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в порядке, аналогичном для учета соответствующих операций с материалами.

В соответствии с ПБУ 5/01 организации торговли могут включать затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), произведенных до передачи товаров в продажу, в состав расходов на продажу.

Организациям розничной торговли разрешается оценивать приобретенные товары по продажным (розничным) ценам с отдельным учетом наценок (скидок). В этом случае поступившие товары приходуют по стоимости приобретения по дебету счета 41 и кредиту счета 60 и других счетов. Одновременно на разницу между стоимостью приобретения товаров и их стоимостью по продажным ценам дебетуют счет 41 и кредитуют счет 42 «Торговая наценка».

Порядок учета продажи товаров торговыми организациями осуществляется так же, как и в производственных организациях.

Товары, переданные для переработки другим организациям, со счета 41 не списывают. На счете 41 они учитываются обособленно.

Товары, принятые на ответственное хранение и на комиссию, учитывают на забалансовых счетах 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на хранение» и 004 «Товары, принятые на комиссию».

Аналитический учет по счету 41 ведут по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам), а в необходимых случаях и по местам хранения товаров.

Для того чтобы можно было поместить на витрину какой-либо товар, директор магазина должен издать приказ о том, что этот товар будет использован для экспонирования. После приказа директора выписывают ***унифицированную накладную на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары формы № ТОРГ-13,*** которая служит основанием для передачи товаров со склада в торговый зал, а затем — на витрину. В товарном отчете внутреннее перемещение товаров должно быть показано отдельной строкой.

Накладная по форме № ТОРГ-13 оформляется кладовщиком в двух экземплярах. Первый экземпляр оставляют на складе, а второй — передают в торговый зал.

Если учет товаров в магазине ведется в покупных ценах, то и форма № ТОРГ-13 должна быть составлена в покупных ценах. А если бухгалтер магазина учитывает товары в продажных ценах, то и накладную на внутреннее перемещение товаров выписывают в продажных ценах.

При получении товаров бухгалтер магазина делает следующие записи:

Д-т сч. 41, субсч. «Товары на складе» — К-т сч. 60 — оприходованы товары, полученные от поставщика;

Д-т сч. 19 — К-т сч. 60 — учтен НДС по оприходованным товарам;

Д-т сч. 41, субсч. «Товары на складе» — К-т сч. 42 — начислена торговая наценка на оприходованные товары.

Директор магазина издает приказ об экспонировании платьев на витрине.

ООО «Заря»

Приказ № 28

от 20 сентября 2004 г.

Я, директор ООО «Заря», Егоров Сергей Владимирович, приказываю:

женские платья (артикул АРТ-17), приобретенные 20 сентября 2004 г. у ООО «Гермес» по накладной №14 от 20.09.2004 и счету-фактуре №18 от 20.09.2004, поместить на витрину универмага. Количество экспонируемых платьев — 3 штуки.

20.09.04 (подпись, печать)

Бухгалтер делает следующие проводки:

Д-т сч. 41, субсч. «Товары в торговом зале», аналитический счет «Товары в торговой секции» — К-т сч. 41, субсч. «Товары на складе» — переданы товары в секцию женской одежды;

Д-т сч. 41, субсч. «Товары в торговом зале», аналитический счет «Товары на витрине» — К-т сч. 41, субсч. «Товары на складе» — помещены товары на витрину.

После использования товара в качестве экспоната его нужно вернуть на склад. Директор магазина издает приказ, на основании которого товар снимают с витрины. Затем оформляют накладную по форме № ТОРГ-13 о передаче товара из торгового зала на склад. Обычно в результате экспонирования товар полностью или частично теряет свои потребительские качества. Сняв товары с витрины, нужно списать товары, полностью утратившие свои потребительские качества, или уценить товары, потерявшие свои потребительские качества частично.

Учет товаров в универмаге ведется в продажных ценах. Директор универмага издает соответствующий приказ.

Бухгалтер делает проводку:

Д-т сч. 41, субсч. «Товары на складе» — К-т сч. 41, субсч. «Товары в торговом зале», аналитический счет «Товары на витрине» — товары сняты с витрины и переданы на склад.

Допустим, что в процессе экспонирования платья полностью потеряли свои потребительские качества, поэтому администрация универмага должна списать их. Директор издает соответствующий приказ.

Составляется акт о списании товаров.

ООО «Заря»

Акт № 12 о списании товаров

от 10 октября 2004 г.

Мы, нижеподписавшиеся, составили настоящий акт о списании следующих товаров: платья женские (артикул АРТ-17) в количестве 3 штук.

Причина списания — полная потеря качества в результате экспонирования в витрине.

Продажная иена товара — 25 000 руб.

Торговая наценка — 10 825руб.

Директор	(подпись) Егоров С.В.
Кладовщик	(подпись) Лапина Л.В.
Бухгалтер	(подпись) Васильева В.Д.

Бухгалтер делает следующие проводки:

Д-т сч. 41, субсч. «Товары на складе» — К-т сч. 42 — восстановлена покупная стоимость экспонированных товаров, подлежащих списанию;

Д-т сч. 44,£убсч. «Расходы на рекламу» — К-т сч. 41, субсч. «Товары на складе» — списана на издержки обращения себестоимость экспонированных платьев.

Порядок оформления уценки товаров, частично потерявших свое качество в результате экспонирования, зависит от того, в каких ценах (покупных или продажных) бухгалтер магазина ведет их учет.

Уценка может не превышать торговую наценку; превысить торговую наценку. Если уценка делается в пределах торговой надбавки, то изменяется только продажная цена товара, т.е. сумма уценки уменьшает лишь установленную на товар торговую наценку. При этом организации, ведущие учет товаров в продажных ценах, сопровождают эту операцию проводкой:

Д-т сч. 41 — К-т сч. 42 — уменьшена величина торговой надбавки на сумму уценки товара, частично потерявшего свое качество в результате экспонирования.

Если же сумма уценки превышает размер торговой наценки, то изменится не только розничная цена товара, но и его покупная стоимость. Учитывая товары в продажных ценах, бухгалтер отразит эту операцию двумя проводками:

Д-т сч. 41 — К-т сч. 42 — восстановлена покупная стоимость уцененного товара;

Д-т сч. 44, субсч. «Расходы на рекламу» — К-т сч. 41 — уменьше¬на покупная стоимость уцененного товара, частично потерявшего свое качество в результате экспонирования.

Уценив товары, нужно составить инвентаризационную опись-акт, которая должна содержать следующую информацию: дату изменения цены; наименование переоцениваемого товара; количество переоцени¬ваемого товара; старую цену на товар; новую цену на товар; сумму уцен¬ки (разность между стоимостью товаров в старых и новых ценах).

Директор универмага издает соответствующий приказ. Оформ¬ляется накладная на внутреннее перемещение товаров.

Предположим, что в процессе экспонирования платья потеряли свои потребительские качества не полностью, а частично. Поэтому ад¬министрация универмага решила уценить их. Уценка превысила тор¬говую наценку. Директор издает соответствующий приказ. Составля¬ется инвентаризационная опись-акт.

Инвентаризационная опись-акт № 23
10 октября 2004 г.
переоценки товаров в связи с частичной потерей ими потребительных свойств в результате экспонирования на витрине

№ п/п	Наименование товара	Количество товаров, шт.	Старая иена, руб. за шт.	Новая иена, руб. за шт.	Сумма дооиенки (+), уценки товара (-)
1	Платье женское (артикул АРТ-1 7)	3	25 000	18 453	19 641 (6547 руб. х 3 шт.)
Итого сумма уценки 19 641 руб.					

Директор ООО «Заря» Егоров СВ.

Бухгалтер магазина делает следующие проводки:

Д-т сч. 41, субсч. «Товары на складе» — К-т сч. 42 — восстановле¬на покупная стоимость уцененных костюмов;

Д-т сч. 44, субсч. «Расходы на рекламу» — К-т сч. 41, субсч. «То¬вары на складе» — уменьшена покупная стоимость уцененных костю¬мов, частично потерявших свое качество в результате экспонирования.

Учет товаров ведется в покупных ценах. Учитывая товары в по¬купных ценах, бухгалтер не отражает наценку отдельной записью (он не ведет счет 42 «Торговая наценка»). Поэтому, если сумма уценки не превышает размера торговой надбавки, то никакими проводками эта операция не сопровождается. Если же товары отражаются на счете 41 в покупных ценах, то в учете показывают лишь ту сумму уценки, кото-

рая уменьшает фактическую себестоимость товара. При этом бухгал¬тер делает только одну запись:

Д-т сч. 44, субсч. «Расходы на рекламу» — К-т сч. 41 — уменьше¬на покупная стоимость уцененного товара, частично потерявшего свое качество в результате экспонирования.

Допустим, что в процессе экспонирования платья частично по¬теряли свои потребительские качества. Поэтому администрация уни¬вермага решила уценить их. Директор издает соответствующий при¬каз. Составляется акт об уценке товаров.

ООО «Заря»

Акт № 12 об уценке товаров

от 10 октября 2004 г.

Мы, нижеподписавшиеся, составили настоящий акт об уценке следу¬ющих товаров: платья женские (артикул АРТ-17) в количестве 3 штук.

Причина уценки — частичная потеря качества в результате экспони¬рования в витрине.

Покупная иена товара — 23 000 руб.

Старая продажная иена товара — 25 000 руб.

Новая продажная иена товара — 18 453 руб.

Директор	(подпись) Егоров С.В.
Кладовшик	(подпись) Лапина Л.В.
Бухгалтер	(подпись) Васильева В.Д.

Бухгалтер экономического субъекта делает проводку:

Д-т сч. 44, субсч. «Расходы на рекламу» — К-т сч. 41, субсч. «То¬вары на складе» — уменьшена покупная стоимость уцененных платьев, частично потерявших свое качество в результате экспонирования.

13.10. ТОВАРООБОРОТ

Товарооборот — это обращение товаров, процесс продвижения их от производителя к потребителю. Различают товарооборот **опто¬вый** — продвижение товаров от производства в розничную торговую сеть; **розничный** — доведение товаров непосредственно до потребите¬лей.

В свою очередь оптовый товарооборот делится следующим об¬разом:

• складской оборот — продажа товаров со склада торговому по¬среднику (торговой организации или индивидуальному предпринима¬телю) для дальнейшей перепродажи или организациям для професси¬онального использования;

• транзитный оборот — продажа товаров со складов поставщиков, минуя склады оптовой организации;

• внутрисистемный оборот — отпуск товаров одной базой другим базам одной и той же оптовой организации.

В бухгалтерском учете продажа товаров отражается проводками:

• в оптовой торговле Д-т сч. 62 — К-т сч. 90-1 «Выручка» — отражена выручка от реализации товаров по безналичному расчету;

• в розничной торговле Д-т сч. 50 — К-т сч. 90-1 «Выручка» — отражена выручка от реализации товаров за наличный расчет.

Таким образом, размер товарооборота торговой организации определяется кредитовым оборотом по счету 90 «Продажи», субсч. 1 «Выручка».

Однако в этот товарооборот включен налог на добавленную стоимость (НДС), который организация должна начислить для расчетов с бюджетом.

Начисление НДС отражается проводкой:

Д-т сч. 90-3 - К-т сч. 68-3 «Расчеты по НДС».

Таким образом, чтобы определить товарооборот торговой организации без учета НДС, который необходимо уплатить в бюджет, от кредитового оборота по счету 90-1 надо отнять дебетовый оборот по счетам 90-3.

Оптовая торговая организация практически всегда ведет бухгалтерский учет по автоматизированной форме. При компьютерной обработке первичных оправдательных документов (накладных, счетов-фактур) в подсистеме «Товары» проводки, как правило, формируются автоматически. Достаточно только выбрать соответствующий документ. Типовые проводки настраиваются заранее и при вводе документа записываются в книгу хозяйственных операций. На основании этих проводок формируется оборотная ведомость по счету 90. Те же операции отражаются в журнале-ордере и Главной книге.

В торговле выручка определяется как разница между товарооборотом без вычитаемых налогов и себестоимостью проданных товаров.

Вычитаемые налоги — это те налоги, которые организация должна начислить к уплате в бюджет. К ним относятся НДС и экспортные пошлины.

Себестоимостью проданных товаров является их **покупная стоимость.** В покупную стоимость включают стоимость товара в ценах поставщика. Если в организации учетной политикой предусмотрено включение в себестоимость товаров (их покупную стоимость) расходов, связанных непосредственно с приобретением конкретной партии товара, то в покупную стоимость включают эти расходы. Способ фор-

мирования покупной стоимости товара (себестоимости товара) следует предусмотреть в учетной политике торговой организации.

13.11. ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ СЧЕТА 42 «ТОРГОВАЯ НАЦЕНКА»

Торговая наценка (надбавка) — это составная часть продажной цены товаров в оптовой торговле и розничной цены в организациях розничной торговли. Торговая наценка представляет собой добавленную стоимость к покупной цене товара. Она предназначена для возмещения расходов на продажу, получения прибыли и уплаты косвенных налогов.

Торговая скидка — часть розничной цены товара. В розничной торговле учет товаров, как правило, ведется по розничным ценам. Это означает, что учетной ценой товара является цена, по которой товар продается.

Цена любого товара, предназначенного для перепродажи, устанавливается таким образом, чтобы торговая организация могла покрыть расходы на продажу и получить прибыль от своей деятельности. Следовательно, цена на товар должна определяться по формуле

Продажная (розничная) цена товара * = Покупная цена товара + Торговая наценка.

Для обобщения информации о торговых наценках (скидках, накидках) на товары в организациях розничной торговли, ведущих учет товаров по продажным ценам, предназначен счет 42 «Торговая наценка». На этом счете учитываются также скидки, предоставляемые поставщиками организациям розничной торговли на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных расходов.

Организации розничной торговли, ведущие учет товаров по продажным ценам, приходуют поступившие от поставщиков товары бухгалтерской записью по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 60 «Расчет с поставщиками и подрядчиками» по покупным ценам. Для доведения покупной стоимости оприходованных товаров до стоимости по продажным ценам определяют разницу между стоимостью приобретения товаров и их стоимостью по продажным ценам и на эту разницу дебетуют счет 41 и кредитуют счет 42 «Торговая наценка».

По мере продажи товаров или их выбытия по другим причинам сумма торговой наценки списывается с кредита счета 42 в дебет счета 90 «Продажи» или 45 «Товары отгруженные» (при продаже товаров), 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» (при порче и недостаче), 41 «Товары» (при естественной убыли) способом «красное сторно».

Суммы торговых наценок, относящиеся к оставшимся в организации товарам, уточняются по данным инвентаризационных описей путем определения полагающейся скидки (накидки) на товары в соответствии с установленными размерами.

Сумма скидки или накидки на остаток непроданных товаров может быть определена исходя из отношения суммы скидок или накидок на остаток товаров на начало месяца и оборота по кредиту счета 42 (без учета сторнировочных записей) к сумме проданных товаров за месяц и остатка товаров на конец месяца (по продажным ценам).

Аналитический учет по счету 42 должен обеспечить раздельное отражение сумм скидок (накидок) и разницу в ценах, относящихся к товарам отгруженным и товарам, оставшимся в организациях.

13.12. ВИДЫ ЦЕН НА РАЗНЫХ СТАДИЯХ ТОВАРООБРАЩЕНИЯ

На практике применяются разные названия цен, действующих на разных стадиях товарного обращения.

Оптовая цена — цена, по которой предприятие-изготовитель продает свою продукцию оптовым покупателям, Оптовая цена складывается из цены предприятия-изготовителя (себестоимость плюс прибыль) и скидки (наценки) в пользу сбытовой организации для покрытия сбытовых расходов и получения прибыли.

Розничная (продажная) цена — цена, по которой продается товар населению в розницу. Розничная цена включает в себя оптовую цену и скидку (накидку) для покрытия торговых расходов розничной торговой организации, уплаты установленных налогов (например, НДС) и получения прибыли.

Продажная цена — цена, по которой продается товар оптом и мелким оптом.

Договорная цена — цена, устанавливаемая соглашением сторон. Порядок применения договорных цен регулируется гражданским законодательством. Согласно ст. 424 ГК РФ изменение цены после заключения договора допускается в случаях и на условиях, предусмотренных договором или законом.

Статья 485 ГК РФ устанавливает обязанность покупателя оплатить товар по цене, предусмотренной договором. Если цена договором не предусмотрена и не может быть определена исходя из его условий, то цена определяется в соответствии с п. 3 ст. 424 ГК РФ, она устанавливается на уровне цены, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные товары.

Если цена в договоре установлена в зависимости от веса товара, то считается, что она определяется по весу нетто, если нет специальной оговорки в договоре (п. 2 ст. 485 ГК РФ).

Договор купли-продажи может предусматривать изменение цены в результате изменения показателей, формирующих структуру цены (себестоимость, расходы на продажу, прибыль, косвенные налоги и т.п.), В таком случае в договоре должен быть определен способ пересмотра цены. Если же этого нет, то надо следовать норме п. 3 ст. 485 ГК РФ: цена определяется исходя из соотношения перечисленных показателей на момент заключения договора и на момент передачи товара.

Свободная (рыночная) цена — цена, которая устанавливается продавцом товара с учетом конъюнктуры рынка, спроса и предложения. Рыночной ценой товара признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Рынок товаров — это сфера обращения этих товаров, определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) реально и без значительных дополнительных затрат приобрести (продать) товар на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории Российской Федерации или за^ее пределами.

Идентичными товарами признаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки. При определении идентичности товаров учитываются: физические характеристики; качество; репутация на рынке; страна происхождения; производитель. Незначительные различия во внешнем виде товаров не учитываются при установлении их идентичности.

Однородными товарами признаются товары, которые не являются идентичными, но имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов. Однородные товары выполняют одни и те же функции и (или) являются коммерчески взаимозаменяемыми. При определении однородности товаров учитывают качество; наличие товарного знака; репутацию на рынке; страну происхождения.

При определении рыночных цен надо соблюдать следующие правила:

- не берутся во внимание сделки между взаимозависимыми лицами. Эти сделки принимаются во внимание только при условии, что взаимозависимость лиц не повлияла на результаты сделки;
- учитывается информация о заключенных на момент продажи товара сделках с идентичными (однородными) товарами в сопоставимых условиях. К сопоставимым относят такие условия сделок, как ко-

личество (объем) поставляемых товаров; сроки исполнения обязательств; условия платежей; другие разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены;

• если на исследуемом рынке нет предложения, а значит, и сделок с идентичными (однородными) товарами, либо нет доступа к информационным источникам для определения цены, то используется метод цены последующей реализации. При этом методе рыночная цена товаров определяется как разность цены, по которой такие товары были перепроданы покупателем этих товаров, затрат, которые понес покупатель при перепродаже, и прибыли, полученной от перепродажи. Представим данный метод в виде формулы

Рыночная цена для первоначального продавца = Цена, по которой покупатель товара перепродал его - Обычные затраты - Обычная прибыль.

В затраты не включается покупная стоимость товара, т.е. цена, по которой перепродавец приобрел товар. Кроме того, принимаются только обычные в подобных случаях затраты. Аналогично и прибыль принимается только в обычных для данной сферы деятельности размерах;

• если невозможно использовать предыдущий метод, то используется затратный метод. При этом методе рыночная цена определяется по формуле

Рыночная цена = Обычные прямые затраты для данной сферы деятельности + Обычные косвенные затраты + Транспортно-складские расходы, обычные в подобных случаях + Обычная прибыль;

• при определении и признании рыночной цены товара используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары и биржевые котировки.

Вопрос правильного определения цены очень важен для торговой организации. Во-первых, от этого зависит финансовое состояние организации: сможет ли она покрыть свои расходы и получить прибыль, продавая товары по установленным ценам. Во-вторых, уровень цен в торговой организации в определенных случаях является предметом интереса налоговой инспекции. Остановимся на этом более подробно.

В пункте 2 ст. 40 НК РФ приведен исчерпывающий перечень случаев, когда налоговые органы вправе контролировать правильность цены на товар. Это может быть в случаях, когда сделка заключена между взаимозависимыми лицами; сделка является товарообменной (бартерной) операцией; сделка является внешнеторговой; имели место от-

клонения более чем на 20% в сторону повышения или понижения уровня цен, применяемых налогоплательщиком (продавцом товара) по идентичным (однородным) товарам в пределах непродолжительного периода времени. Указанные отклонения определяются по формуле

$$\frac{\text{Рыночная цена - Цена сделки}}{\text{Рыночная цена}} \ 100\%.$$

Указанное соотношение не должно превышать 20%.

При этом не рассматриваются случаи, когда снижение цен вызвано следующими факторами: сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары; потерей товарами качества или иных потребительных свойств; истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров; маркетинговой политикой (в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов; при продвижении товаров на новые рынки); продажей опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

Мы уже упомянули о взаимозависимых лицах, определение этого понятия содержится в ст. 20 НК РФ. Взаимозависимыми **признаются физические и (или) юридические лица в случаях, когда:**

- одна организация непосредственно или косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля этого участия составляет более 20%. Например, организация А входит в состав учредителей организации В, и доля А в уставном капитале В составляет 21%. Под косвенным участием понимают участие одной организации в другой через последовательность иных организаций;
- одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;
- лица состоят в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, попечителя и опекаемого;
- суд признал лица взаимозависимыми по другим основаниям.

Если налоговый орган при проверке решит, что сделка совершена по ценам ниже рыночных, то будут пересчитаны результаты сделки и доначислены налоги.

На все поступающие в торговую организацию товары устанавливаются продажные цены. Эти цены утверждает руководитель организации. Документ, в котором определяется цена, по которой товар будет продаваться, называется **реестром** цен. На практике применяется такая форма реестра.

Реестр розничных иен

Наименование организации — ООО «Заря»

Дата составления — 17 октября 2004 г. № 559

№ п/п	Наименование товара	Цена поставщика, руб.	Торговая наценка		Розничная иена, руб.
			%	сумма, руб	
1	Платье женское	18 000	25	4500	22 500

Руководитель организации _____

(подпись) (расшифровка подписи)

Ежедневно на поступивший товар составляется такой реестр. В условиях рыночной экономики торговая организация приобретает товар одного и того же наименования у разных поставщиков, соответственно и покупные цены на эти товары различаются. Однако устанавливать на эти товары разные розничные цены не имеет смысла. Следовательно, при разной цене поставщика и одинаковой розничной цене торговая наценка на один и тот же вид товара будет различной. Поэтому в реестр розничных цен стоит ввести еще одну графу — «Поставщик».

Как видим, розничная цена в общем случае определяется по формуле

Розничная цена = Цена поставщика + Торговая наценка (без НДС).

В оптовой торговле составляется **расчет свободной отпускной цены на каждую партию поступившего товара.** Этот расчет утверждается руководителем организации. Форма расчета должна быть удобной для работы и содержать необходимую информацию для определения цены на товар. Приведем пример такого расчета.

Утверждаю
Генеральный директор
_____СВ. Егоров
«18» апреля 2004 г.

Расчет

свободной отпускной иены

Дата составления 18 апреля 2004 г.
Наименование товара — Мука пшеничная, высший сорт
Партия 480 кг
Поставщик — Тверской элеватор
Накладная 358 от 18 апреля 2004 г.
Получатель — Склад № 39, материально ответственное лицо Ванина В.В.

Структура иены	Сумма, руб.
СТОИМОСТЬ партии товара в иенах поставщика без НДС	5 000
Стоимость невозвратной тары	450

Прололжение

Структура иены	Сумма, руб.
Транспортный тариф	1 050
Итого себестоимость	6 500
Надбавка 10% суммы	650
Итого стоимость в отпускных иенах	7 150
Свободная отпускная иена за единицу продукиии (за 1 кг)	18,00
НАС 10% суммы	1,89
Свободная отпускная иена с НДС	19,89

Расчет составил
экономист по иенам_____Гаврилова М.Г.

В этом примере торговая организация ООО «Заря» получила партию муки от Тверского элеватора. Цена поставщика без НДС за 1 кг муки составила 10,42 руб. Стоимость всей партии муки составила 4689 руб. (450 кг *х* 10,42 руб.). Мука поступила в мешках. Поставщик указал стоимость мешков (450 руб.) отдельной строкой в счете. По ус¬ловиям договора тара возврату не подлежит. Мука была доставлена на склад транспортной организацией. Стоимость доставки составила 1050 руб. без НДС.

13.13. ОЦЕНКА ТОВАРНЫХ ЗАПАСОВ

Под **оценкой товарных запасов** понимают выбор цены (балан¬совой стоимости), по которой приходуют товары в балансе организа¬ции. В оптовой торговле товары отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости их приобретения (по покупной стоимости). В покупную стоимость товара входят цена поставщика без НДС и акциз по подак¬цизным товарам. В покупную стоимость импортных товаров включают контрактную цену (включая расходы по доставке товара до российской границы), таможенные пошлины, сборы за таможенное оформление, дру¬гие обязательные таможенные платежи, установленные законом. Фор¬мирование балансовой стоимости товара из указанных элементов яв¬ляется наиболее удобным для бухгалтерского учета в торговле.

Организации, занятые розничной торговлей, могут выбрать ме¬тод оценки товарных запасов из двух: по стоимости приобретения; по продажным (розничным) ценам.

Применяемый метод оценки товарных запасов организация ука¬зывает в своей учетной политике. Если организация розничной тор¬говли учитывает товары по продажным ценам, то разница между стои-

мостью приобретения и стоимостью по розничным ценам отражается отдельной статьей:

• стоимость товара в покупных ценах (в ценах поставщика без НДС) отражается по дебету счета 41 «Товары»;

ш торговая надбавка отражается по дебету счета 41 «Товары» и одновременно по кредиту счета 42 «Торговая наценка».

Таким образом, по дебету счета 41 «Товары» собирается стоимость товара по розничным ценам.

Когда бухгалтер принимает к учету товар, ему необходимо проанализировать договор с поставщиком и определить момент перехода права собственности на товар. Как правило, право собственности на товар переходит к торговой организации в момент поступления товара на склад покупателя. В таком случае основанием для отражения товара в бухгалтерском учете служат сопроводительные документы поставщика и (или) акт о приемке товара. К сопроводительным документам поставщика относятся товарная накладная, товарно-транспортная накладная, счет-фактура, закупочный акт и т.д. По этим документам бухгалтер точно может определить покупную стоимость поступившего товара. Если товар поступает в розничную торговлю, то бухгалтеру также необходим реестр цен с указанием торговой наценки, чтобы сформировать продажную стоимость товара.

В договоре поставки момент перехода права собственности может быть не оговорен, и при этом договор не предусматривает обязанности продавца по доставке товара. Тогда обязанность продавца считается исполненной в момент сдачи товара перевозчику для доставки покупателю (п. 2 ст. 458 ГК РФ). Именно в этот момент право собственности на товар переходит к покупателю. Бухгалтер, получив извещение от продавца о состоявшейся отгрузке, отражает стоимость товара в дебете счета 41 по ценам, предусмотренным договором. При этом к счету 41 открывается субсчет «Товары в пути». При фактическом поступлении товара его учетная цена уточняется по сопроводительным документам поставщика и (или) по акту о приемке товара. Ранее сделанные проводки по счету 41, субсчет «Товары в пути» сторнируются, т.е. делаются такие же проводки, но с отрицательными числами. Бухгалтер отражает поступление товара новыми проводками в общепринятом порядке.

Иногда договор с поставщиком содержит условие, что право собственности на товар переходит к покупателю в момент оплаты товара. В данной ситуации при поступлении неоплаченного товара бухгалтер отражает его покупную стоимость на основании документов поставщика и (или) приемного акта на забалансовом счете 002 «Товарно-ма-

териальные ценности, принятые на ответственное хранение». При этом делается проводка только по дебету счета 002, так как в забалансовом учете не применяется двойная запись. На дату оплаты товара бухгалтер сделает запись по кредиту счета 002 и отразит поступление товара в обычном порядке по дебету счета 41 в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Списать товары, учтенные по покупной стоимости, можно одним из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Применение одного из указанных методов должно быть отражено в учетной политике организации. В настоящее время при автоматизированной системе обработки данных наиболее распространен метод списания реализованных товаров по себестоимости каждой единицы.

При отпуске товара со склада кладовщик проставляет в товарной накладной для каждого вида товара соответствующий номенклатурный номер. Бухгалтер, обрабатывая товарную накладную, списывает из картотеки складского учета товар с номенклатурным номером, указанным в накладной.

Метод списания товаров по средней себестоимости основан на предположении, что товары продаются по средней себестоимости, которая определяется путем деления фактической себестоимости товаров каждого наименования на количество товаров этого же наименования.

13.14. УЧЕТ ИМПОРТА ТОВАРОВ

Основные отличия внешнеэкономического контракта (договора) от других договоров заключаются в том, что при заключении договора применяются нормы международного частного права; при заключении договора применяются нормы права иностранных государств; одна сторона по договору не является резидентом Российской Федерации.

Внешнеэкономический контракт считается заключенным, если сторонами достигнуто соглашение по всем существенным условиям, а именно: обозначен предмет договора; включены условия, прямо названные в международном договоре, законе или ином акте; оговорены условия, по которым соглашение достигается по заявлению одной из сторон.

При составлении внешнеэкономического договора необходимо учитывать особенности отечественного законодательства в области гражданских, таможенных, налоговых и иных правоотношений.

Контракт должен быть составлен в простой письменной форме. В нем следует оговорить, на каком языке или языках он составляется, на каком языке будет вестись переписка по вопросам исполнения контракта. Если нет специальных указаний на это, то переписка ведется на языке той стороны, которая предложила заключить сделку.

Как правило, каждая страница контракта подписывается и скрепляется печатью. В самом контракте записывают, что контракт (договор) составлен на стольких-то страницах, на каждой из которых стоит подпись уполномоченных представителей сторон и печать каждой стороны.

В преамбуле контракта указывают: название, номер, место и дату заключения (если в контракте не будет оговорки о применимом праве, то применяется право той страны, в которой контракт заключен); полные и точные наименования сторон, заключивших договор, их организационно-правовая форма, где, кем и когда стороны зарегистрированы, их местонахождение; документ, подтверждающий полномочия лиц, подписавших договор (устав, доверенность, удостоверение и др.). Если полномочия содержатся в уставе, то необходимо ознакомиться с его подлинником или надлежаще заверенной копией. Если устав составлен на иностранном языке, то должен быть заверен его перевод на русский язык. В тексте договора необходимо указать пункт, статью устава, в которых указаны полномочия лиц, подписавших договор.

Предметом договора купли-продажи является импортируемый товар, который имеет таможенную стоимость. В разделе о предмете договора указывают: наименование товара, вид, тип, сорт, класс и т.п.; количество товара (при определении количества товара меры измерения должны трактоваться сторонами одинаково); особенности товара, связанные с воздействием давления, влаги и т.п.; включаются или нет в общий вес товара тара и упаковка; качество товаров; срок передачи товара.

В контракте следует определить: порядок согласования приложений и их подписания; обязанности и ответственность сторон; порядок приемки товара по количеству и качеству, срок приемки, срок предъявления рекламаций; взаимоотношения сторон при решении спорных вопросов; порядок независимой экспертной оценки качества товара; вид тары, в которой поставляется товар; упаковку и маркировку товара; форс-мажорные обстоятельства; прочие условия.

Цена на поставляемый товар устанавливается за одну количественную или весовую единицу товара или как общая сумма договора. Цена может быть твердая, скользящая или фиксируемая в ходе исполнения контракта.

Стороны вправе не отражать размер цены во внешнеэкономическом контракте купли-продажи. В таком случае она определяется исходя из цен, обычно взимаемых за аналогичные товары при схожих условиях.

В контракте стороны определяют валюту платежа. В контракт могут быть включены оговорки — валютная, индексная или о пересмотре контрактной цены.

Валютная оговорка — это условие, в соответствии с которым сумма платежа изменяется в той же пропорции, в какой происходит изменение валюты платежа по отношению к курсу валютной оговорки. Валютные оговорки могут быть как односторонними (действовать в интересах одной стороны), так и многосторонними (действовать в интересах обеих сторон). Существует несколько видов валютных оговорок.

Прямая валютная оговорка устанавливается, когда валюта цены и платежа совпадают, но величина суммы платежа зависит от изменения валюты платежа по отношению к другой, более стабильной валюте. Например, цена товара и платеж устанавливаются в евро. Но если курс евро к доллару США на день платежа изменяется по сравнению с курсом на день заключения контракта, то соответственно изменяется цена контракта и сумма платежа.

Косвенная валютная оговорка применяется, когда цена товара указана в одной валюте, а платеж осуществляется в другой. Например, цена товара устанавливается в долларах США, а платеж производится в евро. Если курс доллара США к евро на дату платежа изменится по сравнению с курсом на дату заключения контракта, то соответственно изменяется цена контракта и сумма платежа.

Мультивалютная оговорка основана на корректировке суммы платежа пропорционально изменению среднего курса набора валют. Этот средний показатель валютной корзины рассчитывается математическими методами.

Индексная оговорка ставит сумму платежа в зависимость от индексных цен на мировых товарных рынках: цена товара и сумма платежа изменяются в соответствии с изменением определенного индекса цен к моменту платежа, обусловленного контрактом, по сравнению с его величиной на момент заключения контракта.

Оговорка о пересмотре контрактной цены предусматривает, что если изменение курса валюты, в которой установлена цена товара, выходит за установленные сторонами пределы колебаний, то экспортер имеет право потребовать изменения контрактной цены по неоконченным поставкам.

Во внешнеэкономический контракт включают арбитражное соглашение, в котором четко определяют, какие споры, кто и с чьим участием

будет разрешать. При наличии в контракте арбитражного соглашения государственный суд должен признать себя некомпетентным в разрешении споров, если иное не предусмотрено международными договорами.

Порядок расчетов по импортному контракту установлен в настоящее время совместной инструкцией Банка России и ГТК России от 4 октября 2000 г. № 91-И, 01-11/28644 «О порядке осуществления валютного контроля за обоснованностью оплаты резидентами импортируемых товаров».

Импортер — это юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, от имени которого подписан контракт. Согласно контракту импортер имеет право (без специального разрешения Банка России): перечислять в иностранной валюте со своего счета на счет нерезидента неустойку (штраф, пеню), причиненные убытки в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения импортером условий контракта; получать на свой счет иностранную валюту, поступившую от нерезидента в качестве неустойки, возмещения причиненных убытков; выдавать в счет исполнения своих обязательств по контракту простой вексель в иностранной валюте и оплачивать этот вексель; оплачивать в пределах обязательств по контракту переводной вексель в иностранной валюте, выданный нерезидентом в счет обязательств импортера по контракту и акцептованный импортером; оплачивать иностранной валютой услуги банка по выполнению им функций валютного контроля; зачислять иностранную валюту на свой счет в банке в качестве страхового возмещения по договору страхования риска невозврата иностранной валюты, переведенной нерезиденту по условиям контракта.

Основным документом валютного контроля является **паспорт импортной сделки.** В паспорте содержатся необходимые для валютного контроля сведения из контракта. Паспорт оформляет импортер. Оплата импортируемых товаров может осуществляться импортером только с его банковских счетов, открытых в уполномоченном банке и указанных в паспорте.

Первый экземпляр паспорта, заверенный банком, возвращается импортеру. Второй экземпляр паспорта и представленные копии документов остаются в банке и помещаются в досье импортера. Банк импортера осуществляет платежи по контракту только после оформления паспорта сделки.

Торговые организации, приобретающие импортный товар за иностранную валюту, ведут учет этих товаров на счете 41 «Товары».

В себестоимость товара, полученного по импорту, включаются: цена товара по контракту; доставка до российской границы; таможенная пошлина; таможенные сборы за таможенное оформление, за хранение товаров, за таможенное сопровождение товаров. •

Информация о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах организации отражается на счете 52 «Валютные счета». Операции по валютным счетам отражаются на основании выписок кредитной организации и приложенных к ним денежно-расчетных документов. Аналитический учет по счету 52 ведется по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте. Бухгалтерский учет по счету 52 ведется в иностранной валюте и в рублях.

Пересчет иностранной валюты в рубли производится по курсу Банка России, установленному на дату зачисления на валютный счет или списания с валютного счета денежных средств. Кроме того, пересчет остатков денежных средств на валютных счетах производится на последнюю дату отчетного месяца перед составлением бухгалтерской отчетности. Пересчет производится по курсу, установленному на отчетную дату.

Расчеты с иностранными поставщиками учитываются на счете 60 обособленно на специальном субсчете или счете аналитического учета. Пересчет обязательств, выраженных в иностранной валюте, также производится по курсу, установленному на дату возникновения или погашения обязательств, а также на отчетную дату (на последнюю дату отчетного месяца).

При расчетах иностранной валютой неизбежно возникает курсовая разница, которая отражается в бухгалтерском балансе в тот отчетный период, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность. Курсовая разница зачисляется во внереализационные доходы или расходы организации по мере ее принятия к бухгалтерскому учету.

13.15. УЧЕТ ТОВАРНЫХ ПОТЕРЬ

Товарные потери отличаются большим многообразием. Их принято классифицировать по разным признакам, главные из которых приведены в табл. 13.1.

Таблица 13.1

Классификация товарных потерь

Классификационный признак	Вид потерь
Стадия торговой деятельности	Потери, возникающие при приобретении товаров; хранении товаров; продаже товаров
Необходимость нормирования	Нормируемые, ненормируемые
Источник покрытия	Потери, возмешаемые организацией; персоналом организации; контрагентами организации

Для обобщения информации о суммах недостач и потерь от порчи товаров предназначен счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». На нем отражается информация о всех недостачах и потерях за исключением недостач и потерь, которые образуются при перевозке товаров по вине поставщика и перевозчика и принимаются к учету как дебиторская задолженность (счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям»); потерь, которые возникают в результате стихийных бедствий и признаются чрезвычайными расходами (счет 99 «Прибыли и убытки»).

По дебету счета 94 собираются сведения об учетной стоимости недостающих и утраченных товаров с кредита счетов 41 «Товары», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др. По кредиту отражается списание недостач и потерь после принятия руководителем организации соответствующего решения (дебет счетов учета источников покрытия, кредит счета 94). Сальдо счета 94 показывает сумму недостающих и утраченных товаров, по которым еще не принято решение о списании.

Аналитический учет к счету 94 организуется по видам и разновидностям товарных потерь.

При составлении бухгалтерского отчета за год торговая организация должна раскрыть информацию о списанных и несписанных товарных потерях. Списанные потери показываются в составе расходов, а также в составе дебиторской задолженности персонала, поставщиков и перевозчиков. Несписанные потери показываются как оборотные активы.

Рассмотрим методологию учета основных разновидностей товарных потерь.

Учет нормируемых потерь. Нормируемые потери обусловлены действием объективных факторов: изменением физико-химических свойств товаров, условиями их транспортировки, технологией производства и др. К ним относятся потери от естественной убыли, потери при подготовке товаров к продаже в розничной торговле и др.

Списание потерь в пределах норм обусловливает возникновение расходов по обычным видам деятельности. При этом порядок отражения указанной операции определяется учетной политикой.

По общему правилу нормируемые потери должны учитываться в составе расходов на продажу (дебет счета 44 «Расходы на продажу», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»).

НК РФ (ст. 170) не предусматривает включение суммы НДС, относящегося к списанным товарным потерям, в затраты на реализа-

цию товаров. Поэтому этот налог следует возмещать за счет внереали¬ зационных доходов (дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», суб¬ счет 2 «Прочие расходы», кредит счета 94 «Недостачи и потери от пор¬ чи ценностей»).

Выявленные и принятые к учету товарные потери подлежат уве¬ личению на сумму НДС, что обеспечивается путем списания этого на¬ лога с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобре¬ тенным ценностям», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» в дебет сче¬ та 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». В случае обнаруже¬ ния потерь после оплаты товаров сумма ранее возмещенного из бюд¬ жета НДС восстанавливается по дебету счета 94 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по на¬ логу на добавленную стоимость».

Сверхнормативные потери при перевозке товаров возмещаются поставщиком или перевозчиком в претензионно-исковом порядке. Обусловленная ими дебиторская задолженность отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщика¬ ми и подрядчиками».

Потери, возникающие при хранении товаров, принимаются к учету по окончании инвентаризации в размере фактической недоста¬ чи. Списание потерь происходит после утверждения руководителем организации акта результатов инвентаризации на основе составленно¬ го расчета. Применяемые при этом нормы естественной убыли явля¬ ются предельными и относятся к товарам, проданным в межинвента¬ ризационном периоде.

Установлен следующий порядок отражения на счетах бухгалтер¬ ского учета потерь, выявленных при инвентаризации товаров:

- недостача и порча товаров в пределах норм естественной убы¬ ли относятся к расходам на продажу (дебет счета 44 «Расходы на про¬ дажу», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»);
- недостача и порча сверх норм естественной убыли возмеща¬ ются за счет виновных лиц (дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материально¬ го ущерба», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»).

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыска¬ нии убытков, то товарные потери списываются на увеличение внереа¬ лизационных расходов (дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»).

Порядок списания сумм НДС со счета 94 аналогичен порядку, применяемому при учете потерь, обусловленных перевозкой товаров.

Розничные торговые организации, учитывающие товары по продажным ценам, обязаны отражать их потери на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в учетной оценке. В связи с этим при отнесении потерь в пределах норм естественной убыли на затраты производится дополнительная запись на сумму торговой наценки, относящейся к недостающим и испорченным товарам,— дебет счета 42 «Торговая наценка», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Последствием товарных потерь становится не только отвлечение из оборота организации оборотных активов, но и невозможность получения дохода в виде торговой наценки. Руководство торговой организации вправе принять решение о взыскании с виновных лиц упущенной выгоды, которое сопровождается записью:

- при учете товаров по покупным ценам — дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», кредит счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей»;
- при учете товаров по продажным ценам — дебет счета 42 «Торговая наценка», кредит счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей».

В обоих случаях по мере взыскания с виновных лиц суммы долга указанная разница признается внереализационным доходом отчетного периода (дебет счета 98, субсчет 4, кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»).

С целью равномерного включения предстоящих потерь от естественной убыли товаров в расходы на продажу организация может создавать соответствующий резерв. Такое право предоставлено только торговым организациям, имеющим склады, а также овощным и продовольственным базам, холодильникам и хладокомбинатам.

Начисление резерва на списание естественной убыли происходит ежемесячно и сопровождается записью:

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» — К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов», субсч. «Резерв на списание естественной убыли».

После списания фактических потерь в пределах норм естественной убыли отражается использование созданного резерва:

Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов», субсч. «Резерв на списание естественной убыли» — К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Если в конце отчетного года сумма фактических потерь в преде¬лах норм естественной убыли превысит величину начисленного резер¬ва, то его остаток подлежит присоединению к финансовым результа¬там, о чем делается сторнировочная запись:

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» — К-т сч. 96 «Резервы предсто¬ящих расходов», субсч. «Резерв на списание естественной убыли» («красное сторно»).

Потери при подготовке товаров к продаже в розничной торгов¬ле. Розничная торговля отдельными видами товаров может осуществ¬ляться при условии их предварительной подготовки к продаже: освобож¬дения от тары, упаковки, бумажной обертки и т.п. В связи с этим нередко возникают потери, подлежащие списанию в установленном порядке.

Нормативный порядок списания предусмотрен для отходов кол¬басных изделий и копченостей, которые приходуются чистым весом, т.е. за вычетом отходов.

Сумма отходов с НДС принимается к учету как товарные поте¬ри, о чем делается запись по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и под¬рядчиками».

Потери, возникающие при подготовке товаров к продаже, под¬лежат включению в состав расходов на продажу по установленным нор¬мам (дебет счета 44 «Расходы на продажу», кредит счета 94 «Недоста¬чи и потери от порчи ценностей»).

В то же время п. 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производствен¬ных запасов» допускает их списание на увеличение фактической себе¬стоимости приобретения товаров (дебет счета 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»).

Одновременно производится списание суммы НДС, относяще¬гося к стоимости возмещенных потерь (дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»).

При подготовке к продаже колбасных изделий и копченостей акты на списание отходов не составляются. Проводя инвентаризацию, остатки колбасных изделий и копченостей, не подготовленных к про¬даже, следует показывать чистым весом (за вычетом нормируемых от¬ходов). Для этого инвентаризационная комиссия производит специаль¬ный расчет.

Учет ненормируемых потерь. Ненормируемые потери возника¬ют вследствие несоблюдения нормальных условий приемки, хранения и продажи товаров, небрежности персонала организации и в других

случаях. В их число входят потери от завеса тары, потери от порчи, боя, лома и т.п. Нормы списания на такие потери не устанавливаются.

В процессе приемки некоторых нефасованных продовольственных товаров (топленое масло, повидло и др.) их масса нетто нередко определяется расчетным путем — посредством вычитания из массы брутто массы тары, указанной по трафарету. После продажи таких товаров освобожденную тару взвешивают. При этом ее фактическая масса может превысить трафаретную массу, т.е. происходит завес тары. Наличие завеса тары означает, что фактически товаров поступило меньше, чем оприходовано. Поэтому с материально ответственных лиц необходимо списать сумму искусственно образовавшегося излишка.

В настоящее время поставщики, как правило, не предоставляют торговым организациям скидок на завес тары. В этом случае все товары, по которым могут возникнуть потери, должны регистрироваться в книге регистрации товаров, материалов, требующих завеса тары. Записи в книгу производятся на основании приемных товарных документов.

Завес тары устанавливают в весовом и суммовом выражении путем перевешивания освобожденной из-под товара тары и оформляют актом о завесе тары. Акт составляется в срок, предусмотренный договором с поставщиком, но не позднее 10 дней после ее освобождения, а по таре из-под влажных товаров (повидло, варенье и т.д.) — немедленно после ее освобождения.

Для усиления контроля за работой материально ответственных лиц на взвешенной таре рекомендуется делать отметку об актировании завеса с указанием даты и номера акта.

Акт о завесе тары служит основанием для отражения в учете товарных потерь (дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», кредит счета 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле»). Одновременно их сумма увеличивается на величину незачтенного НДС (дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»). Если товары уже оплачены, то сумма ранее возмещенного из бюджета НДС подлежит восстановлению (дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость»).

При списании потерь за счет поставщика ему предъявляют претензию вместе с экземпляром акта о завесе тары. Эта операция сопровождается записью: дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В случае учета товаров по продажным ценам производится так¬же списание торговой наценки, относящейся к завесу тары (дебет сче¬та 42 «Торговая наценка», кредит счета 94 «Недостачи и потери от пор¬чи ценностей»).

По некоторым товарам (например, рыбе, рыбопродуктам) постав¬щик может предоставить торговой организации специальную скидку на завес тары. При оприходовании поступивших товаров ее сумма при¬нимается к учету по кредиту счета 42 «Торговая наценка», субсчет «Скидка на завес тары» в корреспонденции с дебетом счета 41 «Това¬ры», субсчет 2 «Товары в розничной торговле».

Рассматриваемая скидка является источником списания потерь от завеса тары. Поэтому торговые организации освобождены от необ¬ходимости составления актов о завесе тары и предъявления поставщи¬кам претензий.

Завес тары может покрываться за счет дополнительной скидки поставщика лишь в случае выявления при инвентаризации товаров недостачи сверх норм естественной убыли. При этом установлен следу¬ющий порядок списания потерь: первоначально списываются товарные потери сверх норм естественной убыли за счет дополнительной скидки (за вычетом скидки, относящейся к остатку затаренных товаров): дебет счета 42 «Торговая наценка», субсчет «Скидка на завес тары», кредит сче¬та 94 «Недостачу и потери от порчи ценностей»; затем производится списание естественной убыли в общеустановленном порядке.

В данном случае к акту результатов инвентаризации должен при¬лагаться расчет суммы скидки на завес тары, относящейся к товарам, проданным в межинвентаризационном периоде.

По мере обнаружения потерь от порчи, боя, лома товаров создает¬ся комиссия, которая составляет акт, где указываются причины и ви¬новники потерь, а также рассматривается возможность дальнейшего использования товаров. Товары, пришедшие в полную негодность, изы¬маются из оборота и уничтожаются. Во избежание повторного их пред¬ставления для актирования это должно происходить в присутствии комиссии, составившей акт.

Потери от порчи, боя, лома взыскиваются с виновных лиц. По¬рядок их списания аналогичен порядку списания сверхнормативных потерь товарных запасов, выявленных при инвентаризации.

При частичной утрате товарами потребительных свойств реша¬ется вопрос о возможности их дальнейшего использования (продажа по сниженным ценам, сдача в переработку и пр.). В этом случае инфор¬мация о потерях в бухгалтерском учете не формируется. Организация может понести убытки от торговой деятельности только в момент от¬чуждения товаров.

В таблице 13.2 приведены корреспонденции счетов по отражению потерь от порчи, боя и лома товаров.

Таблица 13.2

Методика учета потерь от порчи, боя, лома товаров

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражены потери от порчи, боя, лома товаров (на сумму без НАС)	94	41-1, 2
Отражен НДС, приходящийся на товарные потери: в части неоплаченных товаров, в части оплаченных товаров	94 94	19-3 68
Списаны товарные потери за счет виновных лиц (на сумму с НДС)	73-2	94
Отражена разниица между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и покупной стоимостью утраченных товаров: при учете товаров по покупным ценам, при учете товаров по продажным ценам	73-2 42	98-4 98-4
Погашена виновными лицами задолженность по материальному ущербу	50, 51,70	73-2
Одновременно разниица между задолженностью виновных лиц и покупной стоимостью утраченных товаров признается внереализационным доходом отчетного периода	98-4	91-1
Отражено отчуждение испорченных товаров (на стоимость возможной продажи с НДС)	50,62	90-1
Списаны выбывшие товары (на учетную стоимость)	90-2	41-1,2

13.16. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПОЛ СНИЖЕНИЕ СТОИМОСТИ ТОВАРОВ

В соответствии с п. 25 ПБУ 5/01 товары, морально устаревшие, полностью или частично потерявшие свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец года за вычетом резерва под снижение стоимости товаров.

Этот резерв образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической стоимостью товаров, если последняя выше текущей рыночной стоимости.

Формирование резерва под снижение стоимости товаров отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту сче-

та 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». В начале периода, следующего за периодом, в котором произведена ука¬ занная запись, зарезервированная сумма восстанавливается записью по дебету счета 14 и кредиту счета 91 исходя из полного расходования то¬ варов в следующем отчетном периоде.

13.17. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ

Инвентаризация готовой продукции осуществляется так же, как и инвентаризация материалов. При инвентаризации товаров отгружен¬ ных, не оплаченных в срок покупателями, находящихся на складах дру¬ гих организаций, проверяют обоснованность числящихся сумм на со¬ ответствующих счетах бухгалтерского учета.

На счетах учета товарно-материальных ценностей, не находящих¬ ся в момент инвентаризации в подотчете материально ответственных лиц (в пути, товары отгруженные и др.), могут оставаться только суммы, под¬ твержденные надлежаще оформленными документами: по находящимся в пути — расчетными документами поставщиков или другими их заменя¬ ющими документами; по отгруженным — копиями предъявленных поку¬ пателям документов; по просроченным оплатой документам — с обяза¬ тельным подтверждением учреждением банка; по находящимся на складах сторонних организаций — сохранными расписками, переоформленными на дату, близкую к дате проведения инвентаризации.

Предварительно должна быть произведена сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами. Например, по счету 45 «То¬ вары отгруженные» следует установить, не числятся ли на этом счете суммы, оплата которых почему-то отражена на других счетах, или сум¬ мы за материалы и товары, фактически оплаченные и полученные, но числящиеся в пути.

В описях на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, по каждой отдельной отправке приводятся наименование, ко¬ личество и стоимость, дата отгрузки, перечень и номера докумен¬ тов, на основании которых эти ценности учтены на счетах бухгал¬ терского учета.

В описях на товарно-материальные ценности, отгруженные и не оплаченные в срок покупателями, по каждой отгрузке приводятся наиме¬ нование покупателя, наименование товарно-материальных ценностей, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер расчетного документа.

Товарно-материальные ценности, хранящиеся на складах других организаций, заносят в описи на основании документов, подтвержда¬ ющих сдачу этих ценностей на ответственное хранение. В описях ука-

зывают их наименование, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дату принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты документов.

Выявленные излишки готовой продукции и товаров оценивают по рыночной стоимости на дату инвентаризации и включают в состав внереализационных доходов (дебетуют счета 43 «Готовая продукция» и 41 «Товары», кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

Излишки по пересортице принимаются к учету на счет 43 или 41 с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Выявленные недостачи, потери, хищения готовой продукции и товаров списывают по учетным ценам с кредита счетов 43 и 41 в дебет счета 94.

13.18. АУДИТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

При аудите учета выпуска готовой продукции аудитору необходимо проверить: правильность и своевременность оформления документов на сдачу продукции из производства на склад; правильность отражения операций, связанных с выпуском готовой продукции; правильность определения производственной себестоимости готовой продукции по видам и заказам; правильность расчетов и списания сумм отклонений фактической себестоимости от плановой; составление записей аналитического и синтетического учета по счету 43 «Готовая продукция» в Главной книге и балансе; правильность оценки готовой продукции.

В случае, если продукция не оформляется приемо-сдаточными документами цеха или склада организации и не отражается в бухгалтерском учете, возникает **неучтенная продукция.**

Поскольку неучтенная продукция не отражается в бухгалтерских документах, то во многих случаях ее наличие определяется на основании документации, свидетельствующей о технологических процессах производства этой продукции, а также подтверждающей вывоз продукции.

В отдельных случаях неучтенная продукция может быть выявлена путем сличения документов, отражающих получение продукции: документальных данных складов и цехов — производителей продукции; данных инвентаризаций готовой продукции в цехах и на складах — с учетными данными на день проведения таких инвентаризаций и т.п.

Аудитору следует иметь в виду, что производство продукции из неучтенных излишков сырья и материалов не дает достаточного основания для утверждения о наличии материального ущерба. Эта продукция может оказаться на складе. Материальный ущерб будет иметь место лишь в том случае, если неучтенной продукции в наличии не окажется, т.е. она была вывезена без отражения в учете.

Для установления факта выпуска неучтенной продукции пользуются разными способами анализа и проверки документов. К ним, в частности, относятся сопоставление данных инвентаризаций складов готовой продукции организации и данных учета в местах хранения; сличение документов, подтверждающих вывоз готовой продукции (товарно-транспортные накладные, пропуска, путевые листы, железнодорожные и другие документы), с документами бухгалтерского и оперативного учета продукции на складах. В результате такого сличения могут устанавливаться случаи вывоза не оприходованной по складу продукции, которая в расход не была списана и которой не оказалось в недостаче.

Однако в тех случаях, когда документально подтверждается вывоз неучтенной продукции из организации, выпускавшей такую продукцию в массовом порядке и располагавшей для этого запасами сырья и материалов, аудитор должен определить материальный ущерб в размере стоимости вывезенной неучтенной продукции.

При **аудите учета отгрузки и реализации готовой продукции (работ, услуг)** аудитору необходимо проверить: заключены ли договоры на поставку готовой продукции и правильно ли они оформлены; правильно ли оформлены документы на отгрузку продукции; правильно ли оформлены цены на отгруженную продукцию; правильно ли установлены отпускные цены с учетом оплаты расходов по доставке продукции от поставщика покупателю в соответствии с заключенным договором поставки; своевременно ли предъявлялись в банк платежные требования-поручения за отгруженную продукцию; правильно ли оформлены документы по отпуску продукции, если продукция отпускается непосредственно со склада поставщика; правильно ли организован складской учет готовой продукции; правильно ли ведется аналитический и синтетический учет отгрузки и реализации продукции (работ, услуг).

При **аудите правильности учета расходов на продажу, учитываемых на счете 44 «Расходы на продажу»,** аудитору необходимо проверить: правильность включения затрат в состав расходов на продажу; соблюдение основных положений по учету тары на предприятиях; правильность ведения аналитического учета по счету 44 «Расходы на продажу» и ведомости; правильность составления бухгалтерских проводок по операциям с тарой; правильность отражения в бухгалтерском учете товарообменных операций или операций, осуществляемых на бартерной основе; соответствие записей синтетического и аналитического учета записям в Главной книге (при журнально-ордернои форме учета) и балансе.

На практике часто неправомерно относят на себестоимость стои¬мость фасовочной бумаги на счет 41 «Товары». Например, продавая сыр в торговом зале, продавцы заворачивают его в оберточную бумагу. И ссылаясь на ПБУ 5/01, расходы на фасовку товаров включают в их фактическую себестоимость. Однако это не означает, что стоимость бу¬маги можно отнести на счет 41 «Товары».

Действительно, Положение по бухгалтерскому учету «Учет ма¬териально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) разрешает относить затраты на сортировку и фасовку товаров к расходам на их приобре¬тение.

Однако расходы на фасовку включаются в фактическую себе¬стоимость товаров только в том случае, если они связаны с их предпро¬дажной подготовкой.

Если же в магазине фасуют товары, которые уже переданы в тор¬говый зал, то стоимость упаковочных материалов относится на счет 44 «Расходы на продажу». Ведь к моменту передачи товаров для реализа¬ции их фактическая себестоимость должна быть уже сформирована на счете 41. А себестоимость материальных запасов (и, в частности, това¬ров), в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит из¬менению, как это оговорено в п. 12 ПБУ 5/01.

Глава 14 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ

14.1. ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ И НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

При учете и аудите финансовых результатов и использования прибыли необходимо руководствоваться следующими законодательно-нормативными документами:

- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99);
- Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях.

14.2. ЦОНЯТИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ ДОХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ

В соответствии с ПБУ 9/99 **доходами организации** признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц: сумм НДС, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей; по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.; в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг; авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг; задатка; в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю; в погашение кредита, займа.

Доходы в зависимости от их характера, условия получения и направления деятельности организации подразделяются на **доходы от обычных видов деятельности** (выручка от продажи продукции и товаров; поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг); **прочие поступления** (операционные доходы, внереализационные доходы, чрезвычайные доходы).

В организациях, предметом деятельности которых являются предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды, предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, участие в уставных капиталах других организаций, выручкой считаются поступления, получение которых связано с указанными видами деятельности. Доходы, получаемые организацией от указанных видов, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к операционным доходам.

В соответствии с п. 12 ПБУ 9/99 выручка признается в бухгалтерском учете при следующих условиях: организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом; сумма выручки может быть определена; имеется уверенность в увеличении экономических выгод в результате конкретной операции; право собственности (владения, пользования, распоряжения) на продукцию (товар) перешло к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана); расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств или иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете признается не выручка, а кредиторская задолженность.

Выручка от включения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления может признаваться по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

Если сумма выручки от продажи продукции (работ, услуг) не может быть определена, то она принимается к учету в размере признанных в учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению работ, оказанию услуг, которые будут впоследствии возмещены организации.

Прочие поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке: штрафы, пени, неустойки — в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником; суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой истек срок исковой давности,— в отчетном периоде, в котором истек срок исковой давности; суммы дооценки активов — в отчетном периоде, к которому относится дата переоценки; иные поступления — по мере образования (выявления).

Вся полученная в хозяйстве в результате процесса производства продукция образует его **валовую продукцию,** стоимость которой со-

стоит из двух частей: стоимости израсходованных средств производства, т.е. перенесенной стоимости и стоимости, вновь созданной живым трудом. Первая часть постоянно воспроизводится в натурально-вещественной и стоимостной формах; следовательно, она не является доходом. Вторая часть состоит из вновь созданной в процессе функционирования живого труда стоимости и образует валовой доход.

Валовой доход отражает вновь созданную в процессе производства стоимость или стоимость валовой продукции (C + v + *m) вез* овеществленного труда. Как вновь созданная стоимость валовой доход отражает стоимость, произведенную трудом на себя и трудом на общество без включения общественного труда (v + m). Соответственно, валовой доход может быть определен двумя методами: первый — путем суммирования его составных частей, второй — путем исключения перенесенной стоимости (общая стоимость валовой продукции за минусом материальных затрат на производство).

Результаты деятельности организаций также характеризуются показателем чистого дохода. **Чистый доход** — это специфическая форма, которую принимает продукт для общества в условиях существования товарно-денежных отношений. Поскольку чистый доход отражает стоимость произведенного продукта для общества, он определяется как разница между Стоимостью и затратами на производство созданного продукта. Иначе говоря, чистый доход может быть выражен как разница между валовым доходом и затратами на оплату труда.

В бухгалтерском учете принято исчислять лишь реализованный чистый доход, который находит свое проявление в прибыли. На основе выведения прибыли организации подводят итоги своей коммерческой деятельности и определяют рентабельность производства. Система финансового учета в качестве завершающего этапа включает выведение финансовых результатов деятельности в виде прибылей и убытков.

При выведении финансовых результатов различают: общую прибыль, балансовую прибыль, налогооблагаемую прибыль, прибыль, остающуюся в распоряжении организации, и нераспределенный остаток прибыли.

Общая прибыль — это общая сумма полученной организацией прибыли от реализации продукции и прочих (внереализационных) поступлений. **Балансовая (сальдированная) прибыль** образуется за счет вычитания из общей прибыли сумм убытков, внереализационных расходов и потерь, относимых в установленном порядке на уменьшение финансовых результатов. Из балансовой прибыли вносят суммы платежей в бюджет, при этом балансовая прибыль корректируется в сто-

рону увеличения и в сторону уменьшения, в результате чего определяется так называемая **налогооблагаемая прибыль,** из которой в установленном проценте от нее производятся платежи в бюджет.

Прибыль, остающаяся в распоряжении организации (чистая прибыль) представляет собой остаток после вычета из балансовой прибыли сумм платежей в бюджет. Она используется на нужды внутри организации, в том числе на инвестиции. После направления прибыли по каналам использования может остаться **нераспределенный остаток прибыли,** который перечисляется на отдельный счет и используется в последующем на нужды организации. В тех случаях, когда имеющихся собственных источников не хватает, то в итоге остается **непокрытый убыток,** который перечисляется на тот же отдельный счет, что и **нераспределенная прибыль,** но только не на кредит счета, а на его дебет.

14.3. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ ОБЫЧНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Организации получают основную часть прибыли от продажи продукции, товаров, работ и услуг (реализационный финансовый результат). Прибыль от продажи продукции определяют как разницу между выручкой от продажи продукции в действующих ценах без НДС и акцизов, экспортных пошлин и других вычетов, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и затратами на ее производство и продажу.

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) определяют на счете 90 «Продажи». Этот счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. На этом счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость: по готовой продукции, полуфабрикатам собственного производства и товарам; работам и услугам промышленного и непромышленного характера; покупным изделиям (приобретенным для комплектации); строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геологоразведочным, научно-исследовательским и тому подобным работам; услугам связи и по перевозке грузов и пассажиров; транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям; предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, участию в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации) и т.п.

К счету 90 «Продажи» могут быть открыты следующие субсчета: 90-1 «Выручка»; 90-2 «Себестоимость продаж»; 90-3 «Налог на добавленную стоимость»; 90-4 «Акцизы»; 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

Сумма выручки от продажи продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг отражается по кредиту субсчета 90-1 «Выручка» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно себестоимость проданных продукции, товаров, работ, услуг списывается с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» и др. в дебет субсчета 90-2 «Себестоимость продаж».

Начисленные по проданной продукции (товарам, работам, услугам) суммы НДС и акцизов отражают по дебету субсчетов 90-3 «Налог на добавленную стоимость» и 90-4 «Акцизы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Организации-плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету 90 субсчет 90-5 «Экспортные пошлины».

Субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» предназначен для выявления финансового результата от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 90-1,90-2,90-3,90-4,90-5 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2,90-3,90-4 и 90-5 и кредитового оборота по субсчету 90-1 определяют финансовый результат от продаж за отчетный месяц. Выявленную прибыль или убыток ежемесячно заключительными проводками списывают с субсчета 90-9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведут по каждому виду проданной продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а при необходимости и по другим направлениям (по регионам продаж и т.п.).

В организациях, занятых производством сельскохозяйственной продукции, по кредиту счета 90 «Продажи» отражается выручка от продажи продукции в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В дебет счета 90 списывают фактическую себестоимость продукции с кредита счетов учета затрат на производство продукции. В тех отраслях, где фактическую себестоимость продукции определяют в конце года (растениеводство и т.п.), в течение года на счет 90 списывают

плановую себестоимость продукции. По окончании года определяют отклонение фактической себестоимости продукции от плановой и выявленное отклонение списывают в дебет счета 90 с кредита счетов учета затрат на производство продукции (дополнительной проводкой или способом «красное сторно»).

В организациях, занятых оптовой торговлей, при признании в бухгалтерском учете выручки от продажи, стоимость товаров списывается со счета 41 «Товары» в дебет счета 90 «Продажи». Если выручка от продажи товаров определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, то до момента признания эти товары учитываются на счете 45 «Товары отгруженные» (кредитуется счет 41). После момента признания выручки товары списываются со счета 45 в дебет счета 90.

В организациях, осуществляющих розничную торговлю и ведущих учет товаров по продажным ценам, по кредиту счета 90 «Продажи» отражается продажная стоимость проданных товаров (в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов), а по дебету — их учетная стоимость (в корреспонденции со счетом 41 «Товары») с одновременным сторнированием сумм скидок (накидок), относящихся к проданным товарам (в корреспонденции со счетом 42 «Торговая наценка»).

Налоговый учет доходов торговые фирмы ведут в обычном порядке. Все доходы от продажи товаров учитываются в составе выручки от реализации. Для целей налогообложения товаром считается любое реализуемое или предназначенное для реализации имущество фирмы (основные средства, нематериальные активы, материалы, ценные бумаги, готовая продукция и т.д.). Остальные поступления торговые фирмы отражают в составе внереализационных доходов.

14.4. ВАРИАНТЫ УЧЕТА ПРОДАЖИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Порядок синтетического учета продажи продукции зависит от выбранного метода учета. Организациям разрешается определять выручку от продажи продукции для целей налогообложения либо по моменту оплаты отгруженной продукции, выполненных работ и оказанных услуг, либо по моменту отгрузки продукции и предъявления платежных документов покупателю (заказчику) или транспортной организации.

В бухгалтерском учете продукция считается реализованной в момент ее отгрузки (в связи с переходом права собственности на продукцию к покупателю). Именно поэтому при обоих методах продажи продукции для целей налогообложения отгруженная или предъявлен-

ная покупателям готовая продукция по ценам реализации (включая НДС и акцизы) отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи».

Одновременно себестоимость отгруженной или предъявленной покупателю продукции списывается в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 43 «Готовая продукция».

С суммы выручки организации исчисляют налог на добавленную стоимость и акцизный налог (по установленному перечню товаров).

При методе продажи «по отгрузке» сумма начисленного НДС отражается по дебету счета 90 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Этой проводкой отражается задолженность организации перед бюджетом по НДС, которая потом погашается перечислением денежных средств бюджету (дебет счета 68, кредит счетов денежных средств). При методе продажи «по оплате» задолженность организации перед бюджетом по НДС возникает после оплаты продукции покупателем. Поэтому после отгрузки продукции покупателям организации отражают сумму НДС по реализованной продукции по дебету счета 90 и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Поступившие платежи за проданную продукцию отражают по дебету счета 51 «Расчетные счета» и других счетов с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». После поступления платежей организации, применяющие метод продажи «по оплате», отражают задолженность по НДС перед бюджетом такой записью: Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам». Погашение задолженности перед бюджетом по НДС оформляют следующей проводкой: Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» — К-т сч. 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др. Таким образом, разница в методах продажи продукции для целей налогообложения заключается в следующем. При методе продажи «по отгрузке» задолженность перед бюджетом по НДС оформляется одной проводкой: Д-т сч. 90 — К-т сч. 68. При методе продажи «по оплате» по НДС составляют две проводки:

Д-т сч. 90 — К-т сч. 76 — отражена сумма НДС по проданной продукции;

Д-т сч. 76 — К-т сч. 68 — отражена задолженность по НДС перед бюджетом.

14.5. НАЗНАЧЕНИЕ СЧЕТА 91 «ПРОЧИЕ ДОХОДЫ И РАСХОДЫ»

Для обобщения информации об операционных и внереализационных доходах и расходах используют счет 91 «Прочие доходы и рас-

ходы». На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитывают поступления активов, признаваемых прочими доходами (за исключением чрезвычайных). На субсчете 91-2 «Прочие расходы» учитывают операционные и внереализационные расходы, признаваемые прочими расходами (за исключением чрезвычайных). Субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» используется для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 91-1 **и** 91-2 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-1 и кредитового оборота по субсчету 91-2 определяется сальдо прочих доходов и расходов. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, на отчетную дату счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо не имеет.

По окончании отчетного года субсчета 91-1 и 91-2 закрываются внутренними записями на субсчет 91-9.

14.6. УЧЕТ ОПЕРАЦИОННЫХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Состав операционных доходов и расходов определен ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99. Основную часть **операционных доходов и расходов** составляют доходы и расходы от выбытия имущества (кроме продажи готовой продукции, работ, услуг и товаров) и от участия в других организациях (поступления и расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других J видов интеллектуальной собственности, поступления и расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, прибыль или убыток от участия в совместной деятельности).

При выбытии амортизируемого имущества вследствие продажи, списания в связи с окончанием срока полезного использования и по другим причинам, безвозмездной передачи сумму амортизации основных фондов и нематериальных активов списывают в дебет счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» с кредита счетов 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы». Остаточную стоимость основных средств и нематери-1 альных активов списывают с кредита счетов 01 и 04 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». В дебет счета 91 списывают также все расходы, связанные с выбытием амортизируемого имущества (включая НДС по проданному имуществу).

При выбытии материалов и другого неамортизируемого имущества вследствие продажи, списания в связи с порчей, безвозмездной

передачи их стоимость списывают в дебет счета 91. Сумму задолженности покупателей за проданное имущество отражают по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 91.

При осуществлении операций по вкладам в уставные капиталы других организаций и по вкладам участников простого товарищества в общее имущество товарищей неденежными средствами обычно возникает разница между стоимостью передаваемого имущества и согласованной оценкой вклада. Эта разница отражается в зависимости от ее значения по кредиту или дебету счета 91 (превышение согласованной стоимости над учетной отражается по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счета 91; обратное соотношение — по дебету счета 91 и кредиту счета 58).

Доходы от участия в других организациях можно учитывать: по фактическому поступлению денежных средств; по предварительному начислению доходов и записи на счетах.

При **первом варианте** по мере поступления денежных средств дебетуют счета 50,51,52,55 и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы».

При **втором варианте** начисленные доходы оформляют следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 7^«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на сумму доходов от вкладов в уставный капитал других организаций, арендной платы и дивидендов — К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» — на всю сумму начисленных доходов.

Поступившие платежи по доходам отражают по дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52,55) и кредиту счета 76.

Проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, оформляют бухгалтерскими записями в том же порядке, как и доходы от участия в других организациях. Проценты, уплаченные за предоставление в пользование денежных средств организации, обычно списывают в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счетов учета денежных средств.

Отчисления в оценочные резервы (под снижение стоимости материальных ценностей, под обеспечение вложений в ценные бумаги, по сомнительным долгам) отражают по дебету счета 91 и кредиту счетов 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» и 63 «Резервы по сомнительным долгам». Неиспользованные резервы в периоде, следующем за периодом их создания, списывают в дебет счетов 14,59 и 63 с кредита счета 91.

14.7. УЧЕТ ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫХ И ЧРЕЗВЫЧАЙНЫХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Финансовый результат от продажи имущества, операционные и внереализационные доходы и расходы вначале отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы», с которого затем ежемесячно списывают на счет 99.

Чрезвычайные доходы и расходы сразу относят на счет 99 без предварительной записи на промежуточных счетах в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т.п.

Кроме того, по дебету счета 99 отражают начисленные платежи на прибыль и суммы причитающихся налоговых санкций в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам». Платежи по перерасчетам по налогу на прибыль также отражаются на счетах 68 и 99.

К чрезвычайным доходам относятся поступления, возникающие как последствия обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

Поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств, приходуют по дебету материальных, расчетных и других счетов с кредита счета 99 «Прибыли и убытки». Например, стоимость материальных ценностей, оставшихся от списания пришедшего в негодность по чрезвычайным обстоятельствам имущества, приходуют по дебету счета 10 «Материалы» с кредита счета 99.

Потери и расходы, связанные с чрезвычайными обстоятельствами, списываются в дебет счета 99 с кредита счетов материальных ценностей (утраченных или израсходованных при ликвидации последствий чрезвычайных обстоятельств), расчетов с персоналом по оплате труда (по работникам, занятым ликвидацией последствий стихийных бедствий), денежных средств и т.п.

При списании стоимости имущества, утраченного в результате чрезвычайных обстоятельств, амортизируемое имущество относят в дебет счета 99 по остаточной стоимости (с кредита счетов 01 и 04), а остальное имущество — по фактической себестоимости (с кредита счетов 08, 10, 11, 20, 21, 23, 29, 41, 43, 50, 58 и др.). При этом организации, учитывающие материалы по учетным ценам, к бухгалтерской записи по списанию материалов по учетным ценам (Д-т сч. 99 — К-т сч. 10) составляют дополнительную бухгалтерскую запись на списание откло-

нений, приходящихся на утраченные материалы. Суммы отклонений списывают на счет 99 со счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» принятым в организации методом.

В дебет счета 99 списывают не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев (со счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»), а также стоимость животных, павших или забитых в связи с эпизоотией, стихийными бедствиями и иными чрезвычайными обстоятельствами (с кредита счета 11 «Животные на выращивании и откорме»).

14.8. УЧЕТ ДОХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

Для учета доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам, используют счет 98 «Доходы будущих периодов». По кредиту счета учитывают доходы, относящиеся к будущим периодам, предстоящие поступления, задолженности, доходы, возникающие вследствие превышения взыскиваемых с виновников недостающих ценностей над их балансовой стоимостью. По дебету счета отражают списание доходов будущих периодов на счета учета имущества, расчетов, счет 91 «Прочие доходы и расходы».

К счету 98 «Доходы будущих периодов» могут быть открыты субсчета: 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»; 98-2 «Безвозмездные поступления»; 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы»; 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» и др.

На субсчете 98-1 учитывают доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, это арендная и квартирная плата, плата за коммунальные услуги, пользование средствами связи и др. Полученные или начисленные суммы доходов отражают по кредиту счета 98, субсчет 1 и дебету счетов учета денежных средств и расчетов; списание доходов на расходы наступившего отчетного периода — по дебету субсчета 98-1 и кредиту соответствующих денежных или расчетных счетов.

На субсчете 98-2 учитывают стоимость безвозмездно полученных активов. Безвозмездно полученные активы отражают по рыночной стоимости по дебету счетов учета имущества (08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы» и др.) с кредита субсчета 98-2. Сумма бюджетных средств, направленных коммерческой организации на финансирование расходов, записывается в кредит субсчета 98-2 и дебет счета 86 «Целевое финансирование».

Суммы, учтенные на кредите счета 98, списывают в дебет этого счета с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы»: по безвозмездно полученным основным средствам — по мере начисления амортизации; по иным безвозмездно полученным материальным ценностям — по мере их списания на производство или при продаже.

На субсчете 98-3 учитывают предстоящие поступления, задолженность по недостачам, выявленным за прошлые годы. По кредиту субсчета 98-3 отражают выявленные в отчетном году за прошлые годы суммы недостач, признанных виновными лицами или присужденные к взысканию с них судебными органами, в корреспонденции со счетом 94 «Недостачи от потери и порчи ценностей». Одновременно на эти суммы кредитуют счет 94 и дебетуют счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

По мере погашения задолженности по недостачам кредитуют субсчет 73-2 и дебетуют счета учета денежных средств или другого имущества. Одновременно оплаченную задолженность отражают по дебету счета 98, субсчет 3 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

На субсчете 98-4 учитывают разницу между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие ценности и их учетной стоимостью. Выявленную разницу отражают по кредиту счета 98, субсчет 4 и дебету счета 73, субсчет 2. При погашении задолженности по выявленной разнице кредитуют субсчет 73-2 и дебетуют счета учета денежных средств или другого имущества. Одновременно погашенную часть разницы списывают в дебет субсчета 98-4 и кредит счета 91.

Аналитический учет по счету 98 осуществляют по субсчету 1 — по каждому виду доходов; по субсчету 2 — по каждому безвозмездному поступлению ценностей; по субсчету 3 — по каждому виду недостач; по субсчету 4 — по видам недостающих ценностей.

14.9. РЕФОРМАЦИЯ БАЛАНСА

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году используют счет 99 «Прибыли и убытки». По кредиту этого счета отражают доходы и прибыли, а по дебету — расходы и убытки.

Хозяйственные операции отражают на счете 99 по так называемому кумулятивному принципу, т.е. нарастающим итогом с начала года. Сопоставлением кредитового и дебетового оборотов по счету 99 определяют конечный финансовый результат за отчетный период.

Превышение кредитового оборота над дебетовым отражается в качестве сальдо по кредиту счета 99 и характеризует размер прибыли организации, а превышение дебетового оборота над кредитовым записывается как сальдо по дебету счета 99 и характеризует размер убытка организации. Счет 99 имеет одностороннее сальдо.

Конечный финансовый результат организации складывается под влиянием: финансового результата от продажи продукции (работ, услуг); финансового результата от продажи основных средств, нематериальных активов, материалов и другого имущества (части операционных доходов и расходов); операционных доходов и расходов (за вычетом результатов от продажи имущества); внереализационных прибылей и убытков; чрезвычайных доходов и расходов.

Различие между этими составными частями прибыли или убытков состоит в том, что финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) первоначально определяют по счету 90 «Продажи». Со счета 90 прибыль или убыток от обычной деятельности списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет по счету 99 должен обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

Реформация бухгалтерского баланса — обнуление в конце или в начале отчетного периода счета 99 «Прибыли и убытки», т.е. полное списание с указанного счета находящихся на нем остатков. Каждый год надо начинать с нулевого остатка на этом счете.

Счет 99 «Прибыли и убытки» закрывают в конце года при составлении отчетности. В конце года, а при исчислении прибыли ежемесячно или ежеквартально учтенные на отдельных субсчетах и аналитических счетах результаты от реализации продукции, работ и услуг, а также прочие доходы и расходы перечисляют на счет 99 «Прибыли и убытки», где в итоге выявляют конечный финансовый результат деятельности предприятия за отчетный год. Учтенную общую прибыль или полученный убыток хозяйство должно со счета 99 направить на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» проводкой: Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» — К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — в случае положительного финансового результата, либо проводкой Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» — в случае отрицательного финансового результата. Данная проводка является заключительной по итогам года и проводится 31 декабря, после чего приступают к работе по составлению годового отчета.

14.10. АУДИТ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

При аудите учета финансовых результатов аудитору необходимо проверить: правильность определения организацией предполагаемой прибыли и выручки от реализации продукции (работ, услуг) для исчисления авансовых платежей в бюджет; наличие приказа по учетной политике с указанием порядка признания доходов и расходов; правильность определения и законность отражения фактической прибыли от реализации продукции (работ, услуг) на счетах бухгалтерского учета; законность и обоснованность создания резервов по сомнительным долгам; правильность определения прибыли от реализации основных фондов и иного имущества; правильность отражения данных о бартерных сделках; правильность отражения прибыли, полученной от покупателя в виде финансовой помощи, краткосрочного кредита; правильность отражения в учете выручки от реализации продукции подсобных, вспомогательных и обслуживающих производств; правильность отражения в учете выручки от реализации продукции при осуществлении внешнеэкономической деятельности; правильность отражения в учете убытков, полученных от безвозмездной передачи основных средств и прочих активов; правильность отражения в учете финансовых санкций, подлежащих изъятию в бюджет за превышение допустимых выбросов, (сбросов) загрязняющих веществ в окружающую среду; правильность отражения в учете результатов от сдачи имущества в аренду; правильность отражения выручки от произведенного капитального ремонта основных фондов, выполненного хозяйственным способом; правильность ведения аналитического и синтетического учета по счетам 99 «Прибыли и убытки», 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений», 63 «Резервы по сомнительным долгам», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При проверке прибыли (убытков) от внереализационных операций 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; полноту процентов по суммам средств, числящихся на расчетных, текущих, валютных и других счетах организации; правильность и полноту полученных доходов от сумм, находящихся на депозитных счетах; 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 задолженно-

сти; правильность получения и документального оформления доходов от долевого участия в других организациях; 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; законность списания расходов по содержанию за¬консервированных мощностей и объектов; правильность отнесения на внереализационные доходы и расходы других операций.

Отметим, что претерпел изменения порядок записей на счетах учета расчетов по уплате в бюджет налога на прибыль. В течение года суммы авансовых платежей налога на прибыль отражаются по кредиту счета 51 «Расчетные счета» и дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сбо¬рам». Суммы фактически причитающихся платежей (согласно расчетам) записывают по кредиту счета 68 в корреспонденции со счетом 99.

Путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов по сче¬ту 68 (субсчет «Налог на прибыль») определяется сумма задолженно¬сти по платежам в бюджет или переплаты. Погашение долга отражает¬ся записью по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

Когда сумма переплаты засчитывается в счет начисленных пла¬тежей следующего периода, никакие дополнительные записи не дела¬ются. Если сумма переплаты возвращается организации из бюджета, то в учете производится запись по дебету счета 51 «Расчетные счета» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

При аудите торговых организаций следует подвергнуть провер¬ке соблюдение установленных правил торговли розничными товара¬ми. Например, наличие ценника на товарах, так как за отсутствие цен¬ника на товар предприятие может быть оштрафовано. Необходимо также проверить правильность отнесения на финансовые результаты уценки товаров.

При аудите финансовых результатов следует знать, что торговые организации могут, например, уменьшить на остаточную стоимость списанного компьютера налогооблагаемую прибыль. К примеру, опто¬вая фирма списала устаревший компьютер и купила новый. В таком случае она может уменьшить на остаточную стоимость списанного ком¬пьютера налогооблагаемую прибыль.

Согласно подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ затраты на ликвидацию ос¬новных средств — это внереализационные расходы, которые уменьша¬ют налогооблагаемую прибыль.

В ходе аудита следует обратить внимание на наличие решения о списании компьютера, оформленного приказом руководителя, а так¬же акта о ликвидации основного средства. В этом акте должны быть

указаны: дата покупки компьютера; дата ввода его в эксплуатацию; первоначальная (восстановительная) стоимость компьютера; сумма начисленной амортизации; информация о проведенных модернизациях компьютера; причина списания; перечень деталей, которые еще можно использовать в качестве запасных частей.

Эти же сведения должны содержаться и в регистре налогового учета операций с амортизируемым имуществом. Такие требования предъявляются в ст. 323 НК РФ. Только после оформления списания компьютера в приведенном порядке фирма может включить его остаточную стоимость в расходы при расчете налога на прибыль.

Глава 15 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ

15.1. ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ И НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

При учете и аудите капитала, фондов, резервов и финансирования необходимо руководствоваться следующими законодательно-нормативными документами:

- Налоговый кодекс Российской Федерации;
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99);
- приказ МНС России от 7 декабря 2001 г. № БГ-3-02/542 «Об утверждении формы декларации по налогу на прибыль организаций».

15.2. УЧЕТ НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ И НЕПОКРЫТОГО УБЫТКА

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации используют активно-пассивный счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Сумму чистой прибыли отчетного года списывают заключительными оборотами декабря в кредит счета 84 со счета 99 «Прибыли и убытки» (счет 99 дебетуется).

Распределение прибыли осуществляется на основании решения общего собрания акционеров в акционерном обществе, собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью или другого компетентного органа. Чистая прибыль может быть направлена на выплату дивидендов, создание и пополнение резервного капитала (фонда), покрытие убытков прошлых лет.

На суммы начисленных доходов учредителям дебетуют счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредитуют счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (работникам организации) и 75 «Расчеты с учредителями» (сторонним участникам). Отчисления в резервный капитал отражают по дебету счета 84 и кредиту счета 82 «Резервный капитал».

Направление чистой прибыли на покрытие убытка предыдущего года отражают по дебету и кредиту счета 84. Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 с кредита счета 99.

Убытки отчетного года списывают с кредита счета 84 в дебет следующих счетов: 82 «Резервный капитал» — при списании за счет средств резервного капитала; 75 «Расчеты с учредителями» — при погашении убытка за счет целевых взносов учредителей организаций; 80 «Уставный капитал» — при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации, и других счетов.

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» должен обеспечить формирование информации по направлениям использования средств. При этом средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации или иных аналогичных мероприятий по созданию и приобретению нового имущества и еще не использованные, в аналитическом учете могут разделяться.

15.3. ПОРЯДОК РАСЧЕТА ПРИБЫЛИ НА ОДНУ СРЕДНЕВЗВЕШЕННУЮ АКЦИЮ

Указанный порядок определен Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденными приказом Минфина России от 21 марта 2000 г. № 29н. В соответствии с данными рекомендациями акционерное общество (АО) раскрывает информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, в двух величинах: **базовой прибыли на акцию; разводненной прибыли на акцию.**

Базовая прибыль на акцию определяется отношением базовой прибыли отчетного года к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода.

При этом базовая прибыль отчетного года исчисляется вычитанием из прибыли отчетного периода, оставшейся в распоряжении организации после налогообложения и других обязательных исчислений в бюджет и внебюджетные фонды, суммы дивидендов, начисленных по привилегированным акциям за отчетный период.

Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода, определяют следующим образом:

• суммируют количество обыкновенных акций, находящихся в обращении на 1-е число каждого календарного месяца отчетного периода;

• полученную сумму делят на число календарных месяцев в от¬четном периоде.

Данные о средневзвешенном количестве обыкновенных акций, находящихся в обращении, корректируют в следующих случаях:

• при размещении АО обыкновенных акций без их оплаты, не влияющем на распределение прибыли между акционерами;

• при размещении дополнительных обыкновенных акций по цене ниже рыночной стоимости.

В первом случае каждому акционеру — владельцу обыкновен¬ных акций распределяется целое число обыкновенных акций пропор¬ционально числу принадлежащих ему обыкновенных акций.

Для обеспечения сравнимости средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении, на начало и конец отчетного периода, обыкновенные акции считаются размещенными на начало отчетного периода. При этом количество обыкновенных акций, находящихся в обращении до даты указанного размещения, при расче¬те их средневзвешенного количества увеличивается (или уменьшает¬ся) в той же пропорции, в какой они были увеличены (или уменьше¬ны) в результате указанного размещения.

Во втором случае, т.е. при размещении дополнительных акций по цене ниже рыночной стоимости, количество обыкновенных акций, находящихся в обращении до указанного размещения, корректируется в зависимости от соотношения рыночной стоимости обыкновенной акции на дату окончания указанного размещения и средней расчетной стоимости обыкновенных акций, находящихся в обращении.

Средняя расчетная стоимость обыкновенных акций (СРС), на¬ходящихся в обращении, определяется делением совокупной стоимо¬сти обыкновенных акций, находящихся в обращении на дату, следу¬ющую за датой окончания размещения, на их количество:

$$СРС = (А + D_2) : КА,$$

где А — рыночная стоимость обыкновенных акций, находящихся в обращении до размещения, определяется умножением рыночной стоимости обыкновен¬ной акции на дату окончания размещения на количество обыкновенных акций, находящихся в обращении до начала указанного размещения;

D_2 - средства, полученные от размещения обыкновенных акций по цене ниже рыночной стоимости;

КА — количество обыкновенных акций, находящихся в обращении на следу¬ющую после размещения дату.

15.4. ОСОБЕННОСТИ РАСЧЕТА РАЗВОДНЕННОЙ ПРИБЫЛИ НА АКЦИЮ

Под разводнением прибыли понимается ее уменьшение в расчете на одну обыкновенную акцию в результате возможного в будущем выпуска дополнительных обыкновенных акций без соответствующего увеличения активов общества, за исключением случаев размещения АО обыкновенных акций без их оплаты, не влияющего на распределение прибыли между акционерами.

Величина разводненной прибыли на акцию показывает максимально возможную степень уменьшения прибыли, приходящейся на одну обыкновенную акцию АО, в случаях:

- конвертации всех конвертируемых ценных бумаг (привилегированных акций определенного типа, облигаций или ценных бумаг, представляющих их владельцам право конвертации в обыкновенные акции) АО в обыкновенные акции;
- при исполнении всех договоров купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости.

Величину разводненной прибыли на акцию исчисляют отношением базовой прибыли, скорректированной на величину ее возможного прироста, к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящемуся в обращении, скорректированному на величину возможного прироста их количества в результате конвертации ценных бумаг в обыкновенные акции и исполнения вышеуказанных договоров купли-продажи.

Возможный прирост прибыли и средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении определяют по каждому виду и выпуску конвертируемых ценных бумаг и по каждому договору купли-продажи обыкновенных акций.

При определении возможного прироста прибыли учитывают все доходы и расходы, относящиеся к вышеуказанным конвертируемым ценным бумагам и договорам купли-продажи. Такими доходами могут быть суммы списания разницы между ценой размещения ценных бумаг и их номинальной стоимостью, если они размещены по цене выше номинальной стоимости, возможный прирост прибыли за счет экономии на выплачиваемых процентах по облигациям и другие аналогичные доходы.

К расходам по конвертируемым ценным бумагам относят: дивиденды, причитающиеся по привилегированным акциям, конвертируемым в обыкновенные акции; проценты, выплачиваемые по собственным конвертируемым облигациям; суммы разницы между ценой размещения конвертируемых ценных бумаг и номинальной стоимо-

стью, если они были размещены по цене ниже номинальной стоимости, и т.п.

При расчете возможного прироста средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении, в случае исполнения договоров купли-продажи акций предполагается, что часть обыкновенных акций будет оплачена по рыночной стоимости, а остальная часть будет размещена бесплатно. Следовательно, прирост акции определяют по количеству акций, размещенных без оплаты.

Возможный прирост количества обыкновенных акций (ПКО) в обращении без соответствующего увеличения активов АО определяют по формуле

$$ПКО = \frac{(РС - ЦР) \times КА}{РС},$$

где РС — рыночная стоимость одной обыкновенной акции, определенная как средневзвешенная рыночная стоимость в течение отчетного периода;

ЦР — цена размещения одной обыкновенной акции в соответствии с договорными условиями;

КА — общее количество обыкновенных акций по договору о приобретении.

16.1. ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ И НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

При учете и аудите собственного капитала необходимо руководствоваться следующими законодательно-нормативными документами:

- Гражданский кодекс Российской Федерации, части 1, 2,3;
- Налоговый кодекс Российской Федерации, части 1 и 2;
- Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»;
- Федеральный закон от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг»;
- Федеральный закон от 9 июля 1999 г. № 160-ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации»;
- Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности»;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2000).

16.2. ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

Собственный капитал экономического субъекта состоит из уставного (складочного) капитала, добавочного капитала, резервного капитала, нераспределенной прибыли. К собственному капиталу относится и временно законсервированная прибыль отчетного года, отражаемая на счете 98 «Доходы будущих периодов». Сюда же следует относить и средства целевого финансирования.

На практике все собственные источники средств предприятий подразделяются на пять групп: капитал, фонды, резервы, целевые финансирование и поступления, нераспределенная прибыль. При этом доходы будущих периодов отражаются в составе краткосрочных обязательств в пятом разделе бухгалтерского баланса, а целевые финансирования и поступления в форму № 1 «Бухгалтерский баланс» финан

совой отчетности не включены, однако при наличии их целесообразно указывать в составе раздела 3 формы № 1 «Капитал и резервы».

Любой экономический субъект может получать средства в порядке финансирования, т.е. безвозмездно. Финансирование обычно производится из государственного бюджета и носит строгий целевой характер: на операционные расходы, на проведение различных целевых мероприятий и т.ц. К средствам целевого финансирования относятся также и поступления денежных средств от родителей на содержание детских учреждений. Отчисления на целевое финансирование могут направить и сами экономические субъекты при распределении прибыли, оставшейся после уплаты всех обязательных платежей и сборов в бюджет и во внебюджетные фонды, а также после направления части распределяемой прибыли На формирование средств резервного капитала и выполнение своих обязательств по привилегированным акциям и облигациям.

16.3. УЧЕТ УСТАВНОГО КАПИТАЛА

Учет **уставного капитала** осуществляют на счете 80 «Уставный капитал», предназначенном для обобщения информации о состояние и движении уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации.

Сальдо эґЪго счета должно соответствовать размеру уставного капитала (фонда), зафиксированному в учредительных документа^ организации. Записи по счету 80 «Уставный капитал» производятся npij формировании уставного капитала, а также в случаях увеличение и уменьшения капитала после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации. Порядок формирования уставного капитала регулируется Гражданским кодексом Российской Федерации и учредительными документами.

После государственной регистрации организации, созданной на средства учредителей, уставный капитал в сумме, предусмотренной учредительными документами (в сумме произведенной подписки на акции), отражают по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями». **Фактическое поступление вкладов учредителей** проводится по кредиту счета 75 в корреспонденции со счетами учета денежных средств и других ценностей.

Материальные ценности и нематериальные активы, вносимые в счет вкладов в уставный капитал, оценивают по согласованной между учредителями стоимости. Ценные бумаги и другие финансовые активы также оценивают по согласованной стоимости.

При **увеличении уставного капитала** кредитуют счет 80 «Уставный капитал» и дебетуют следующие счета учета источников увеличе-

ния уставного капитала: 83 «Добавочный капитал» — на сумму добавочного капитала, направляемого на увеличение уставного капитала; 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — на сумму нераспределенной прибыли, направляемой на увеличение уставного капитала; 75 «Расчеты с учредителями» — на сумму выпуска дополнительных акций, и другие счета источников увеличения уставного капитала.

При **уменьшении уставного капитала** дебетуют счет 80 «Уставный капитал» и кредитуют счета тех объектов учета, на которые списывается соответствующая часть уставного капитала: 75 «Расчеты с учредителями» — на сумму вкладов, возвращенных учредителям; 81 «Собственные акции (доли)» — на номинальную стоимость аннулированных акций, и другие счета.

Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

Акционерные общества могут выкупать акции у акционеров с целью их последующей перепродажи, аннулирования или распределения среди своих работников. **Выкупленные у акционеров акции** учитывают на счете 81 «Собственные акции (доли)». Стоимость выкупленных акций отражают по дебету счета 81 и кредиту счетов учета денежных средств по сумме фактических затрат на их приобретение.

Выкупленные акции не дают права голоса на акционерных собраниях, по ним не начисляются и не выплачиваются дивиденды. В бухгалтерском балансе организации они могут отражаться до одного года после их выкупа.

При перепродаже акций они списываются с кредита счета 81 в дебет счетов учета денежных средств. **Аннулированные акции** списывают на уменьшение уставного капитала (дебет счета 80, кредит счета 81).

Разницу в стоимости приобретенных и проданных и аннулированных акций списывают на счет 91 «Прочие доходы и расходы»: на расходы — Д-т сч. 91 — К-т сч. 81; на доходы — Д-т сч. 81 — К-т сч. 91.

На унитарных предприятиях для учета **расчетов с государственными и муниципальными органами по выделенному имуществу и распределению доходов** используют счет 75 «Расчеты с учредителями», к которому могут быть открыты следующие субсчета: 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»; 75-2 «Расчеты по выплате доходов».

На субсчете 75-1 учитываются расчеты предприятия с государственным органом или органом местного самоуправления по передаваемому ему на баланс на праве хозяйственного ведения или оператив-

ного управления имуществу. При создании унитарного предприятия и наделении его имуществом делаются записи по дебету счета 75, субсчет 1, и кредиту счета 80 «Уставный капитал». При фактическом получении унитарным предприятием имущества и денежных средств производятся записи по кредиту счета 75, субсчет 1 и дебету счетов по учету соответствующих видов имущества и денежных средств.

Наделение унитарного предприятия оборотными и внеоборотными активами со стороны государственных или муниципальных органов (без увеличения размера уставного фонда) отражают по дебету субсчета 75-1 и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При фактическом получении унитарным предприятием имущества и денежных средств от государственного или муниципального органа, не связанного с формированием уставного фонда унитарного предприятия, делают записи по кредиту субсчета 75-1 в корреспонденции с дебетом счетов по учету соответствующего имущества.

Изъятие у предприятия государственным органом или органом местного самоуправления имущества и денежных средств отражается в бухгалтерском учете предприятия по дебету счета 75, субсчет 1 и кредиту счетов учета имущества и денежных средств. Одновременно на стоимость изъятого имущества уменьшают капитал предприятия, что отражается по кредиту счета 75, субсчет 1 и дебету счета 80 «Уставный капитал» или 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При выделении государственными или муниципальными органами унитарному предприятию средств целевого назначения выделенные средства отражают по дебету счета 75, субсчет 1 и кредиту счета 86 «Целевое финансирование». Фактическое поступление денежных средств отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту субсчета 75-1.

На субсчете 75-2 «Расчеты по выплате доходов» учитывают расчеты унитарного предприятия с государственным органом и органом местного самоуправления по причитающимся этим органам доходам по результатам деятельности унитарного предприятия.

Начисление доходов, причитающихся государственному или муниципальному органу, отражается в бухгалтерском учете унитарного предприятия по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 75, субсчет 2. Перечисление сумм доходов отражается по дебету счета 75, субсчет 2 и кредиту счетов учета денежных средств.

Аналитический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведется по каждому предприятию.

В хозяйственных товариществах **внесенный капитал учитывается как долевой.** На каждого участника (вкладчика) открывают отдельный аналитический счет, на котором учитывают сумму внесенного участником вклада в виде денежных средств или другого имущества. Вносимое имущество оценивают обычно **по рыночным ценам, согласованным участниками.**

При выбытии члена товарищества ему выплачивают часть стоимости имущества пропорционально его доле в складочном капитале.

Полученная прибыль распределяется между всеми членами товарищества обычно пропорционально их долям в складочном капитале. Убытки распределяются таким же образом, но только между полными участниками товарищества. При наличии убытков и уменьшение вследствие этого чистой стоимости имущества до уровня ниже складочного капитала полученную затем прибыль не распределяют до тех пор, пока чистая стоимость имущества не превысит складочный капитал. Для обобщения информации о состоянии и движении складочного капитала используют счет 80 «Уставный капитал».

Расчеты с участниками по вкладам в складочный капитал отражают по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 80 «Уставный капитал». Поступившие по вкладам денежные средства и иные виды имущества отражают по дебету счетов учета денежных средств и соответствующих счетов учета имущества с кредита счета 75.

Величина складочного капитала не является фиксированной и может изменяться. По окончании года сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки» списывают на счет 80 «Уставный капитал» и распределяют между членами товарищества пропорционально их доле в складочном капитале.

В кооперативах **паевой фонд формируется за счет обязательных взносов членов кооператива** (в виде денежных средств и имущества), перечисления части полученной прибыли в паевой фонд, включения в него прибыли, капитализированной в имущество данной организации.

На сумму взносов членов кооператива в паевой фонд дебетуют счет 75 «Расчеты с учредителями» и кредитуют счет 80 «Уставный капитал». Поступившие взносы отражаются по дебету счетов учета денежных средств и другого имущества с кредита счета 75.

Прибыль кооператива распределяется в соответствии с его уставом. Часть ее направляется в паевой фонд, другая часть распределяется между членами кооператива (обычно пропорционально их паевым взносам или заработку). Перечисление части прибыли в паевой фонд отражают по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 80.

Образовавшиеся убытки члены кооператива обязаны в течение трех месяцев со дня утверждения ежегодного баланса покрыть путем дополнительных взносов. В случае невыполнения этой обязанности кооператив может быть ликвидирован в судебном порядке по требованию кредиторов.

Члены потребительского кооператива несут субсидиарную ответственность по его обязательствам в пределах невнесенной части дополнительного взноса каждого из членов кооператива. Выбывшие члены кооператива имеют право на получение своего пая за счет паевого фонда. Кроме того, паевой фонд уменьшается за счет покрытия убытка, не перекрытого страховыми и резервными фондами. Операции по уменьшению паевого фонда отражаются по дебету счета 80 и кредиту счетов учета расчетов с членами кооператива и счета 99 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет паевого фонда осуществляется по лицевым счетам членов кооператива.

В торговых организациях товары, полученные в качестве вклада в уставный капитал, отражаются в налоговом и бухгалтерском учете одинаково. Их учитывают по стоимости, согласованной между акционерами (учредителями). Так как стоимость товаров по данным налогового и бухгалтерского учета различаться не будет, вести регистры налогового учета по такому имуществу не обязательно.

16.4. УЧЕТ РЕЗЕРВНОГО КАПИТАЛА

Резервный капитал (фонд) подразделяется на резервы, образованные в соответствии с законодательством, и резервы, образованные в соответствии с учредительными документами. В законодательном порядке его создают акционерные общества и совместные предприятия (предприятия с иностранным капиталом). По своему усмотрению его могут создавать и другие организации, если его создание предусмотрено учредительными документами.

В российских акционерных обществах объем обязательного резервного фонда должен быть не менее 15% уставного капитала, а на предприятиях с иностранным капиталом — 25% уставного капитала.

Российские акционерные общества как открытого, так и закрытого типа в соответствии с законодательством обязаны ежегодно отчислять в этот фонд не менее 5% своей чистой прибыли. Отчисления прекращаются, когда фонд достиг установленного уставом общества объема. Размер этих отчислений устанавливается их учредительными документами. При этом отчисления во все резервные фонды делаются только за счет чистой прибыли (т.е. после налогообложения).

Отчисления в резервный капитал отражаются в бухгалтерском учете следующими записями: Д-т сч. 99 — К-т сч. 84 — проведена реформация баланса; Д-т сч. 84 — К-т сч. 82 — чистая прибыль в конце года направлена на формирование резервного капитала.

Средства резервного капитала акционерного общества предназначены исключительно для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества, выкупа собственных акций.

Общества с ограниченной ответственностью создавать резервный капитал законодательно не обязаны. Однако ООО может создать резервный капитал, если это предусмотрено уставом общества. Если участники 0 0 0 решили создать резервный капитал, то ни по размерам, ни по порядку его формирования ограничений нет.

В соответствии с действующим законодательством могут создавать резервный фонд на условиях, установленных уставом, кооперативы и унитарные предприятия. В некоммерческих организациях создание резервного фонда не предусмотрено.

Организации, создающие резервный капитал по своему усмотрению, могут его использовать на различные цели, в том числе на покрытие убытков от хозяйственной деятельности (кредитуют счет 84); выплату доходов по облигациям и дивидендов по акциям в случае отсутствия прибыли (кредитуют счета 70 и 75); увеличение уставного капитала (кредитуют счет 80); покрытие различных непредвиденных расходов (кредитуют счета расходов).

16.5. УЧЕТ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА

Добавочный капитал формируется за счет прироста стоимости имущества в результате проведенной дооценки основных средств; путем дополнительной эмиссии акций или повышения номинальной стоимости акций над рыночной; суммы разницы, образовавшейся от превышения суммы начисленной амортизации на дату переоценки основных средств над суммовой амортизацией основных средств, полученной путем индексации или прямого пересчета; курсовых разниц в случае погашения задолженности по взносам в уставный (складочный) капитал, выраженный в иностранной валюте; средств целевого финансирования, направленных некоммерческой организацией на финансирование капитальных расходов.

Сумма разницы между продажной и номинальной ценой, полученной при продаже акций по цене выше номинальной, отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 83 «Добавочный капитал»

Добавочный капитал учитывается на счете 83 «Добавочный капитал». К этому счету могут быть открыты субсчета: 83-1 «Эмиссион-

ный доход»; 83-2 «Прирост стоимости внеоборотных активов за счет переоценки»; 83-3 «Прирост стоимости внеоборотных активов за счет прибыли»; 83-4 «Капитал, инвестированный в социальную сферу»; 83-5 «Курсовые разницы» и др.

Организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств. При переоценке имущества его стоимость может увеличиваться или уменьшаться. Если в результате переоценки стоимость основных средств увеличилась, то сумма увеличения относится в кредит счета 83 «Добавочный капитал». Уменьшение стоимости внеоборотных активов при переоценке, осуществляемой за счет добавочного капитала, отражается по дебету счета 83 и кредиту счетов по учету имущества.

Эмиссионный доход образуется при продаже акций акционерного общества по цене выше номинала. Полученный организацией эмиссионный доход отражается по дебету счетов учета имущества (счета 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет» и др.) и кредиту счета 83. На разницу между номинальной стоимостью акций и их продажной ценой делают запись: Д-т сч. 75-1 — К-т сч. 83 — отражен эмиссионный доход.

Положительные курсовые разницы, возникающие по валюте и валютным ценностям, вносимым в счет вкладов в уставный капитал, отражают по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 83, а отрицательные курсовые разницы — по дебету счета 83 и кредиту счета 75.

В ходе переоценки можно уменьшить стоимость тех объектов основных средств, которые ранее были дооценены. Тогда сумма уценки, равная сумме предыдущей дооценки, **уменьшает добавочный капитал.**

Превышение суммы уценки над суммой дооценки относят в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Если выбывает объект основных средств, стоимость которого в результате переоценки была увеличена, то сумму его дооценки, числящуюся на счете 83 «Добавочный капитал», следует включить в состав нераспределенной прибыли: Д-т сч. 83 — К-т сч. 84 — сумма дооценки выбывшего объекта основных средств включена в состав нераспределенной прибыли.

Если средства добавочного капитала были направлены на увеличение уставного капитала организации, необходимо зарегистрировать соответствующие изменения в учредительных документах, а в учете сделать проводку: Д-т сч. 83 — К-т сч. 80 — отражено увеличение уставного капитала.

Средства добавочного капитала могут быть направлены на увеличение уставного капитала (дебетуют счет 83 и кредитуют счет 80 «Уставный капитал»); погашение снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам их переоценки (дебетуют счет 83, кредитуют счета учета внеоборотных активов); распределение между учредителями организации (дебетуют счет 83, кредитуют счет 75 «Расчеты с учредителями») и т.п.

Аналитический учет по счету 83 организуется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по источникам образования и направлениям использования средств.

16.6. УЧЕТ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОМОШИ И ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ

На счете 86 «Целевое финансирование» учитываются средства, предназначенные для осуществления мероприятий целевого назначения, средства, поступившие в целевом порядке от других организаций и лиц, бюджетные средства и другие целевые поступления.

Порядок учета государственной помощи определен ПБУ 13/2000, в соответствии с которым **государственной помощью** признается увеличение экономической выгоды организации в результате поступления от государства денежных средств или иного имущества.

Поступающие бюджетные средства в учете подразделяют на две категории: направляемые на финансирование капитальных вложений и используемые для оплаты текущих расходов.

ПБУ 13/2000 предусматривает два варианта принятия к учету государственной помощи: по мере фактического получения бюджетных средств; как возникновение задолженности по бюджетным средствам.

При первом варианте поступившие денежные средства оформляют бухгалтерской записью:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета», 55 «Специальные счета в банках» и др. — К-т сч. 86 «Целевое финансирование».

Поступление имущества за счет бюджетных средств записывают в дебет счетов учета имущества (08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы» и др.) и кредит счета 86 «Целевое финансирование».

При втором варианте принятия к учету бюджетных средств их отражают как возникновение задолженности по целевым бюджетным средствам (Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — К-т сч. 86 «Целевое финансирование»). Фактическое поступление бюджетных средств отражают по дебету счетов учета денежных средств (51,

55 и др.), счетов учета имущества (08,10 и др.) с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Бюджетные средства, использованные на финансирование капитальных вложений, списываются с дебета счета 86 «Целевое финансирование» в кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» при вводе внеоборотных средств в эксплуатацию (дебетуют счет 01 или 04 с кредита счета 08).

В течение срока использования внеоборотных активов в размере начисленной амортизации (дебетуют счета 25,26 и др., кредитуют счета 02 и 05) бюджетные средства списываются как внереализационные доходы с дебета счета 98 «Доходы будущих периодов» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Бюджетные средства, использованные на финансирование текущих расходов, списывают в дебет счета 86 «Целевое финансирование» с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов» в момент принятия к учету материально-производственных запасов, начисления оплаты труда или осуществления других расходов за счет бюджетных средств.

Суммы, учтенные по кредиту счета 98, списывают в дебет данного счета с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы» по мере отпуска МПЗ на производственные нужды, начисления оплаты труда и осуществления других расходов за счет бюджетных средств. Бюджетные кредиты, предоставленные организации, отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке, принятом для учета заемных средств.

Средства целевого назначения (предназначенные для осуществления мероприятий целевого назначения, поступившие от других организаций и лиц, и др.) отражают по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» и дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (вариантность учета поступления средств не предусмотрена). Использование средств целевого финансирования отражают по дебету счета 86 и кредиту счетов: 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы» — при направлении средств целевого финансирования на содержание некоммерческой организации; 83 «Добавочный капитал» — при использовании средств целевого финансирования, полученного в виде инвестиционных средств; 98 «Доходы будущих периодов» — при направлении коммерческой организацией бюджетных средств на финансирование расходов и т.п.

Аналитический учет по счету 86 «Целевое финансирование» ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления.

16.7. АУДИТ УЧЕТА СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

Аудитор должен получить ответы на следующие вопросы:

- насколько полно и своевременно оформлены все необходимые документы для того, чтобы экономический субъект имел юридические основания для: а) функционирования; б) прекращения функционирования;
- полностью ли приведены все расчеты с учредителями по: а) формированию уставного капитала; б) промежуточным расчетам; в) окончательным расчетам;
- соблюдено ли законодательство по налогам.

Для ответов на эти вопросы аудитор должен учесть все моменты, существенным образом влияющие на ход проверки экономического субъекта, к которым относятся:

- организационно-правовая форма (ОАО, ЗАО, ООО и др.);
- форма собственности (государственная, частная и т.д.);
- юрисдикция (подчинение законодательству международному, российскому, субъектам федерации и т.д.);
- статус (дочернее, зависимое, холдинг, МП);
- **виды деятельности** (на основе специальных разрешений, лицензий и без них);
- **участие иностранного капитала** (полностью контролируемые иностранным капиталом и совместные);
- правовой режим территории (территория функционирования может не ограничиваться территорией России, свободных экономических зон, а также закрытых административно-территориальных образований).

Источниками информации для проверки являются следующие документы: устав или учредительный договор экономического субъекта; свидетельство о его государственной регистрации; протоколы собраний учредителей; протоколы о результатах закрытой подписки, об итогах торгов; свидетельство о регистрации в Минюсте России (для экономических субъектов с участием иностранного капитала); документы, подтверждающие права собственности учредителей на имущество, вносимое в оплату приобретенных ими акций при государственной регистрации общества с участием государственных или муниципальных предприятий; свидетельства о регистрации в органах статистики, налоговых органах, Пенсионном фонде, Фонде социального страхования, Фонде обязательного медицинского страхования, в экологических фондах и т.д.; договор на банковское обслуживание; проспект эмиссии; реестр акционеров для акционерных обществ; лицензии и разрешения на оп-

ределенные виды деятельности; документы, связанные с приватизацией и акционированием предприятий; выписки из протоколов собраний акционеров, учредителей, решений совета директоров; переписка с учредителями и акционерами; документы, подтверждающие внесение долей учредителей в уставный капитал; журналы регистрации выдачи доверенностей и полномочий при регистрации, ликвидации, реорганизации и иных действиях другим лицам (помимо руководителя) экономического субъекта; патент для субъектов малого предпринимательства; внутренние положения; отчетность за начальный период деятельности; годовая отчетность; свидетельства о праве собственности на недвижимость, земельные участки, транспортные средства и др.

При проверке формирования уставного капитала аудитору необходимо обратить внимание на следующее: соответствует ли кредитовый остаток по счету 80 заявленной в учредительных документах сумме уставного капитала; обоснованно ли увеличен уставный капитал за счет завышения стоимости материальных ценностей и нематериальных активов, вносимых в счет оплаты участниками уставного капитала; имеются ли подтверждающие документы по совершенным финансово-хозяйственным операциям; есть ли недооформленные или просроченные документы; не ведется ли деятельность без лицензии.

Рассматривая вопросы правильности **формирования других видов собственного капитала,** аудитору необходимо установить: правильность использования резервного капитала; правильность использования добавочного капитала; правильность ведения аналитического и синтетического учета по счетам 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и 86 «Целевое финансирование»; соответствие записей синтетического и аналитического учета по счетам 80, 82,83,84,86 записям в Главной книге, балансе и формах бухгалтерской отчетности.

ЧАСТЬ IV

БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ

Глава 17

17.1. ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ И НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

При составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности и при ее аудите необходимо руководствоваться следующими законодательно-нормативными документами:

- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98) (приказ Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) (приказ Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н);
- приказ Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49).

17.2. СОСТАВ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Бухгалтерская (финансовая) отчетность — это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации на отчетную дату и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам. Она служит основным источником информации по его деятельности. Тщательное изучение бухгалтерских отчетов раскрывает причины достигнутых успехов или недостатков, помогает наметить пути совершенствования его деятельности.

Содержание **бухгалтерской (финансовой) отчетности** представляет большой интерес для всех ее пользователей. Существуют внешние и внутренние пользователи финансовой отчетности.

Внешние пользователи финансовой отчетности делятся на две группы: непосредственно заинтересованные в деятельности компании и опосредованно заинтересованные в ней. К внутренним пользовате-

лям отчетности относится высшее руководство компании, а также ме¬ неджеры соответствующих уровней.

Специалистам важно уметь проводить анализ бухгалтерской от¬ четности, который должен быть практически значимым, иметь хоро¬ шую интерпретацию, позволяющую пользователю получить ответ на вопрос о том, что необходимо предпринять для улучшения финансово¬ го положения предприятия.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность экономиче¬ ских субъектов состоит из бухгалтерского баланса (форма № 1); отчета о прибылях и убытках (форма № 2); отчета об изменениях капитала (форма № 3); отчета о движении денежных средств (форма № 4); при¬ ложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5); отчета о целевом ис¬ пользовании полученных средств (форма № 6) (представляют только некоммерческие организации); пояснения; аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организа¬ ции, если она в соответствии с федеральными законами Российской Федерации подлежит обязательному аудиту.

Промежуточная бухгалтерская отчетность включает бухгалтер¬ ский баланс и отчет о прибылях и убытках. Кроме указанных форм в со¬ ставе промежуточной бухгалтерской отчетности организации могут представлять цные отчетные формы (отчет о движении денежных средств и др.), а также пояснения, входящие в состав годовой отчет¬ ности.

Прежде чем представлять отчетность заинтересованным пользо¬ вателям, ее необходимо **утвердить.** Порядок утверждения бухгалтерской отчетности должен быть установлен в учредительных документах орга¬ низации. Так, например, в обществах с ограниченной ответственностью бухгалтерский баланс утверждает общее собрание участников (Феде¬ ральный закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограни¬ ченной ответственностью»), в акционерных обществах — общее собра¬ ние акционеров (Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»).

Срок сдачи годового отчета — 90 дней по окончании отчетного года. Конкретную дату, когда бухгалтер должен представить отчет, не выходя за указанные рамки, устанавливают участники (акционеры) организации. Законом установлен не только самый поздний срок для представления отчетности, но и определено время, с которого можно начинать ее пред¬ ставлять. Так, годовая бухгалтерская отчетность должна представляться не ранее чем через 60 дней после того, как закончился отчетный год.

Акционерные общества открытого типа, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные

фонды, создающиеся за счет частных, общественных и государственных средств (взносов), обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным годом.

Одним из важных событий, еще более приблизивших финансовую (бухгалтерскую) отчетность к международным стандартам, является издание Минфином России приказа от 22 июня 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», утвердившего новые образцы форм бухгалтерской отчетности (бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала, отчета о движении денежных средств, приложения к бухгалтерскому балансу, отчета о целевом использовании полученных средств), указания об объеме форм бухгалтерской отчетности и указания о порядке составления бухгалтерской отчетности.

17.3. ПРОЦЕДУРА СОСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОГО БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Отчетный бухгалтерский баланс составляют на основе данных об остатках по дебету и кредиту синтетических счетов и субсчетов на начало и конец периода, взятых из Главной книги.

При журнально-ордерной форме учета обороты по кредиту каждого счета записывают в Главную книгу только из журналов-ордеров. Обороты по дебету отдельных счетов собирают в Главной книге из нескольких журналов-ордеров в разрезе корреспондирующих счетов.

При мемориально-ордерной форме учета запись на счетах Главной книги производят непосредственно по данным мемориальных ордеров.

В организациях, применяющих машинно-ориентированные формы учета, Главная книга создается с использованием вычислительной техники на основе машинограмм, магнитных лент, дисков, дискеток и иных машинных носителей.

На малых предприятиях, применяющих упрощенную форму учета, баланс составляют по данным книги учета фактов хозяйственной деятельности.

Некоторые балансовые статьи заполняют непосредственно по остаткам соответствующих счетов («Касса», «Расчетный счет» и др.), а значительная часть балансовых статей отражает сгруппированные данные нескольких синтетических счетов.

Перед составлением бухгалтерского баланса закрывают в конце отчетного периода все операционные счета: калькуляционные, собирательно-распределительные, сопоставляющие, финансово-результативные. До начала этой работы должны быть осуществлены все бухгал-

терские записи на синтетических и аналитических счетах, проверена правильность этих записей.

Закрытие счетов начинают со счетов производств, имеющих максимальное количество потребителей и минимальные встречные затраты, и заканчивают счетами с минимальным количеством встречных затрат.

В первую очередь исчисляют себестоимость услуг вспомогательных производств и закрывают счет 23 «Вспомогательные производства». Далее распределяются расходы будущих периодов, общепроизводственные и общехозяйственные расходы и закрываются счета: 97 «Расходы будущих периодов», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Затем калькулируют себестоимость продукции основных отраслей производства и списывают затраты со счета 20 «Основное производство». После этого осуществляют списание затрат со счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». В порядке очередности производят записи на счетах по учету капитальных вложений, определяют финансовый результат от деятельности организации и закрывают счета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 99 «Прибыли и убытки» определяют конечный финансовый результат отчетного периода.

Перед составлением годового отчетного баланса осуществляют следующие процедуры: проводят инвентаризацию всех видов имущества, обязательств и расчетов и ее результаты отражают на счетах Главной книги и аналитических счетах; осуществляют уточнение оценки всех видов имущественных статей баланса; создают оценочные резервы (заключительными записями декабря); проверяют правильность распределения доходов, расходов, прибыли и убытков между смежными отчетными периодами; осуществляют закрытие счетов бухгалтерского учета, в том числе счета 99 «Прибыли и убытки» (заключительной записью декабря); вносят уточнения в Главную книгу или отражают эти уточнения в пояснениях к годовому отчету с учетом событий после отчетной даты (ПБУ 7/98) или условных фактов хозяйственной деятельности (ПБУ 8/01); составляют приложение к годовому бухгалтерскому балансу (форма № 5) и пояснения к отчетному бухгалтерскому балансу.

17.4. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС И МЕТОДЫ ОЦЕНКИ СТАТЕЙ БАЛАНСА

Одна из важнейших функций бухгалтерского учета — предоставление пользователям информации об имущественном и финансовом состоянии организации. Основным источником такой информации

служит бухгалтерский баланс. Внешне он представляет собой таблицу, состоящую из двух частей, одна из которых называется активом, другая — пассивом.

С помощью бухгалтерского баланса хозяйственные средства организации группируют, с одной стороны (в активе), *по видам и размещению,* с другой стороны (в пассиве) — *по источникам формирования и целевому назначению*. Бухгалтерский баланс показывает состояние средств на определенную дату.

Актив и пассив баланса состоят из отдельных статей. Статья баланса — это отдельное наименование отдельных объектов имущества или его источников формирования. Статьи, размещенные в активе, называются активными, в пассиве — пассивными. Конечные итоги актива и пассива баланса называются валютой баланса.

Активы сгруппированы в балансе в два раздела: внеоборотные активы и оборотные активы. По каждому из этих разделов выделены группы статей и отдельные статьи актива.

По **внеоборотным активам** выделены следующие группы статей и статьи баланса:

- нематериальные активы (права на объекты интеллектуальной собственности; патенты, лицензии, торговые знаки, знаки обслуживания, иные аналогичные права и активы; организационные расходы; деловая репутация организации);
- основные средства (земельные участки и объекты природопользования; здания, машины, оборудование и другие основные средства; незавершенное строительство);
- доходные вложения в материальные ценности (имущество для передачи в лизинг; имущество, предоставляемое по договору проката);
- долгосрочные финансовые вложения (инвестиции: а) в дочерние общества; б) в зависимые общества; в) в другие организации; займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев; прочие финансовые вложения;
- отложенные налоговые обязательства;
- прочие внеоборотные активы.

В разделе **«Оборотные активы»** выделены следующие группы статей и статей баланса:

- запасы (сырье, материалы и другие аналогичные ценности; животные на выращивании и откорме; затраты в незавершенном производстве, готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные, расходы будущих периодов; прочие запасы и затраты);
- налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям; дебиторская задолженность (покупатели и заказчики, векселя

к получению, задолженность дочерних и зависимых обществ, участников по вкладам в уставный капитал, авансы выданные, прочие дебиторы);

- краткосрочные финансовые вложения (займы, предоставленные организациям на срок до 12 месяцев; прочие финансовые вложения);
- денежные средства (расчетные счета, валютные счета, прочие денежные средства);
- прочие оборотные активы.

В пассиве баланса обязательства организации сгруппированы в три раздела:

1) капитал и резервы (уставный капитал; добавочный капитал; резервный капитал (резервы, образованные в соответствии с законодательством и в соответствии с учредительными документами); нераспределенная прибыль (непокрытый убыток));

2) **долгосрочные обязательства** (кредиты и займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты; прочие обязательства);

3) **краткосрочные обязательства** (кредиты и займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты); кредиторская задолженность (поставщикам и подрядчикам, перед дочерними и зависимыми обществами, персоналом организации, бюджетом и государственными внебюджетными фондами, участникам (учредителям) по выплате доходов, прочие кредиторы); доходы будущих периодов; резервы предстоящих расходов и платежей.

При обобщении содержания актива и пассива отчетного баланса можно сделать следующие выводы. В активе баланса отражено имущество организации и ее овеществленные и неовеществленные права. **Овеществленные права** связаны с владением ценными бумагами (акциями, облигациями и др.), а **неовеществленные** — с долговыми требованиями в виде дебиторской задолженности, исключительными правами (патент, право на фирменный знак и др.), с правами, возникающими из незаконченных хозяйственных операций. В активе имущество организации отражено в порядке возрастающей ликвидности.

В пассиве баланса размещены обязательства организации перед собственником (собственный капитал) и перед третьими лицами (долго- и краткосрочные).

Основные средства и нематериальные активы отражают в балансе по остаточной стоимости; сырье, основные и вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тару, запасные части и другие материальные ресурсы — по фактической себестоимости; готовую и отгруженную продукцию в зависимости от порядка списания общехозяйственных расходов и использования счета

40 «Выпуск продукции, работ, услуг» — по полной или неполной фактической производственной себестоимости и по полной или неполной нормативной (плановой) себестоимости продукции.

Товары в организациях, занятых торговой деятельностью, отражаются в балансе по стоимости их приобретения.

Незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в балансе по нормативной (плановой) производственной себестоимости или по прямым статьям расходов, а также по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При единичном производстве продукции незавершенное производство отражают по фактическим производственным затратам.

Материальные ценности, на которые цена в течение года снизилась либо которые морально и физически устарели, отражают в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, когда они ниже первоначальной стоимости приобретения с отнесением разницы в ценах на финансовые результаты хозяйственной деятельности.

Остатку средств организации по валютным счетам, другие денежные средства (включая денежные документы), ценные бумаги, дебиторскую и кредиторскую задолженность в иностранных валютах отражают в отчетности в валюте, действующей на территории Российской Федерации, в суммах, определяемых путем пересчета иностранных валют по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на последнее число отчетного периода.

Расчеты с дебиторами и кредиторами каждая сторона отражает в своей отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правилами. При разногласиях заинтересованная сторона обязана в установленные сроки передать необходимые материалы на рассмотрение органам, уполномоченным разрешать соответствующие споры.

Штрафы, пени и неустойки, признанные должником или по которым получены решения суда, арбитража об их взыскании, относятся на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов (уменьшение расходов) у некоммерческой организации и до их получения или уплаты отражают в отчетности получателя и плательщика соответственно по статьям дебиторов или кредиторов.

В случае реализации и прочего выбытия имущества организации (основных средств, производственных запасов, ценных бумаг и др.) убыток или доход по этим операциям относят на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов (доходов) у некоммерческой организации.

Невозмещенные потери от стихийных бедствий списывают по решению руководителя организации за счет средств резервного капитала или на финансовые результаты отчетного года организации (если у организации не образуется резервный капитал либо средств капитала недостаточно).

17.5. ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

В данной форме содержатся все необходимые сведения о финансовых результатах деятельности организации в целом и суммы, их составляющие.

Порядок представления данных в отчете зависит от признания доходов исходя из требований ПБУ 9/99, характера деятельности, вида доходов, размера и условий их получения доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями (операционными, внереализационными или чрезвычайными). При отражении в отчете видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет пять и более процентов общей суммы доходов организации за отчетный период, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов.

По статье **«Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)»** показываются доходы от обычных видов деятельности. Прежде всего это выручка за продукцию и товары, а также за выполненные работы и оказанные услуги. Выручку отражают без учета НДС, акцизов и экспортных пошлин.

По статье **«Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг»-** приводятся расходы по обычным видам деятельности. Это затраты на изготовление и реализацию продукции, приобретение и продажу товаров, а также расходы, связанные с выполнением работ и оказанием услуг. Торговые организации отражают по данной статье покупную стоимость товаров. Затраты, связанные со сбытом продукции (затраты на рекламу, хранение, перевозку продукции и т.п.), отражаются по статье **«Коммерческие расходы».**

По статье **«Валовая прибыль»** показывают валовую прибыль, которая равна разнице между выручкой и себестоимостью.

По статье **«Управленческие расходы»** приводятся общехозяйственные расходы предприятия (административно-управленческие расходы, содержание общехозяйственного персонала, оплата информационных, аудиторских и консалтинговых услуг и т.п.).

По строке **«Прибыль (убыток) от продаж»** организации показывают финансовый результат от продажи продукции, товаров, работ или услуг.

В разделе **«Прочие доходы и расходы»-** отражаются прочие доходы и расходы в соответствии с ПБУ 9/99 и 10/99. В случае, если операционные расходы и связанные с ним доходы, не являются существенными, они не показываются развернуто.

Финансовый результат деятельности организации за год показывают в разделе **«Прибыль (убыток) до налогообложения».**

Статья **«Отложенные налоговые активы»** предназначена для отложенных налоговых активов, которые образовались в учете организации за отчетный год. В данную строку попадет разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09. Если полученная величина положительна, то разницу (сумму начисленных активов за минусом погашенных и списанных) прибавляют к прибыли до налогообложения. Если же она отрицательна, то величину активов в отчетном периоде нужно вычитать из прибыли.

Статья **«Отложенные налоговые обязательства»** предназначена для отложенных налоговых обязательств. Как и в случае с активами, отложенные налоговые обязательства могут вычитаться из прибыли (убытка) до налогообложения или прибавляться. Как и в случае с активами, в отчет попадает разница между оборотами по счету 77.

По статье **«Текущий налог на прибыль»** показывается сумма налога на прибыль, исчисленная в соответствии с установленным законодательством, а также задолженность перед бюджетом по другим обязательным платежам.

Чтобы получить чистую прибыль и указать в статье **«Чистая прибыль (убыток) отчетного периода»,** из прибыли до налогообложения надо вычесть текущий налог на прибыль, откорректированный на сумму отложенных налоговых обязательств и активов.

Раздел **«Справочно»** организация должна заполнить, если у нее есть постоянные налоговые обязательства (активы) или она выплачивает дивиденды. По строке **«Постоянные налоговые (обязательства) активы»** показывают величину постоянных налоговых активов и обязательств. По строке **«Базовая прибыль (убыток) на акцию»** бухгалтер должен показать часть прибыли отчетного года, которая причитается акционерам-владельцам обыкновенных акций. Чтобы рассчитать данный показатель, нужно разделить базовую прибыль (убыток) отчетного периода на средневзвешенное количество обыкновенных акций, находившихся в обращении. По строке **«Разводненная прибыль (убыток) на акцию»** отражают возможное снижение уровня базовой прибыли на акцию в следующем отчетном периоде.

В разделе **«Расшифровка отдельных прибылей и убытков»** расписывают наиболее значительные внереализационные доходы и расходы.

17.6. ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ КАПИТАЛА

Раздел I **«Изменения капитала»** заполняют акционерные общества, а также общества с ограниченной и дополнительной ответственностью. Здесь отражаются изменения капитала за предыдущий и отчетный период. В данном разделе в отдельных графах записывают данные об изменениях каждого вида капитала.

В строке **«Остаток на 31 декабря года, предшествующего предыдущему»** и строке **«Остаток на 1 января предыдущего года»** приводят данные о величине собственного капитала организации.

По строке **«Изменения в учетной политике»** отражают повлиявшие на размер капитала изменения в учетной политике. Скажем, если организация создавала резерв на ремонт основных средств, а со следующего года прекратила это делать, тогда сумму неиспользованного резерва, списанного на увеличение нераспределенной прибыли, приводят по этой строке в графе 6.

По строке **«Результат от переоценки объектов основных средств»** отражают результат от переоценки основных средств, ее заполняют те организации, которые переоценивают свое имущество. Доход от дооценки основных средств нужно показать в составе добавочного капитала.

Строку **«Результат от пересчета иностранных валют»** заполняют только те организации, уставный капитал которых выражен в иностранной валюте.

По строке **«Чистая прибыль»** приводится чистая прибыль (непокрытый убыток) организации за предшествующий год.

Чтобы заполнить строку **«Дивиденды»,** нужно использовать данные по дебету счета 84 в корреспонденции с субсчетом «Расчеты по выплате доходов» счета 75.

В строке **«Отчисления в резервный фонд»** бухгалтер показывает, сколько средств направляется в резервный фонд. Использовать зарезервированные средства можно на покрытие убытков, погашение облигаций акционерного общества и выкуп его акций (если нет иных средств).

По строкам **«Увеличение величины уставного капитала»** организации приводят сумму, на которую в отчетном году увеличился уставный капитал, расшифровывая за счет чего это произошло (за счет дополнительного выпуска акций или увеличения их номинальной стоимости; в результате ее реорганизации; за счет дополнительных взносов учредителей).

Строки **«Уменьшение величины капитала»** заполняют организации, у которых в отчетном году уменьшился уставный капитал с рас-

шифровкой причин, по которым это произошло (уменьшение количества акций за счет выкупа и погашения уже размещенных акций или путем конвертации определенных типов размещенных акций в облигации и иные ценные бумаги; из-за снижения номинала акций, вследствие реорганизации путем разделения или выделения).

Строки **«Остаток на 31 декабря предыдущего года»** и **«Остаток на 1 января отчетного года»** заполняются следующим образом. Берут кредитовое сальдо по счетам 80, 82, 83 и 84 (если получена прибыль) по состоянию на конец предыдущего года. Если предприятие в предыдущем году получило убыток, то в графу 6 записывают дебетовое сальдо по счету 84.

Далее приводятся данные об изменении капитала организации за отчетный год. При этом заполняют соответствующие строки, где указывают чистую прибыль, полученную организацией, сумму выплаченных дивидендов, отчисления в резервный фонд и величину изменения капитала.

По строке **«Остаток на 31 декабря отчетного года»** приводят остатки по счетам 80, 82, 83 и 84 на конец отчетного года.

В разделе **II «Резервы»** приводят данные о резервах, которые создала организация в соответствии с законодательством и с учредительными документами.

По строке **«Оценочные резервы»** отражают движение оценочных резервов. Это резерв под обеспечение вложений в ценные бумаги J и резерв по сомнительным долгам. В бухгалтерском балансе эти резервы отдельно не показывают, а лишь уменьшают на их сумму соответствующие статьи.

По строке **«Резервы предстоящих расходов»** показывают остат-1 ки резервов на покрытие каких-либо предполагаемых расходов на начало и конец предыдущего и отчетного годов, а также те суммы, на которые эти резервы были увеличены или уменьшены в течение этих лет.

В **Справках** отражают данные о стоимости чистых активов на 1 начало и конец отчетного года. Чтобы узнать стоимость чистых активов, нужно использовать форму расчета, которая приведена в Порядке оценки стоимости чистых активов акционерного общества, утвержденного приказом Минфина России и ФКЦБ России от 29 января 2003 г. № 10н/03-6/пз. Несмотря на то что порядок разработан для акционерных обществ, его могут применять и общества с ограниченной и допол-1 нительной ответственностью.

Далее бухгалтер указывает сумму средств, которые были полу-1 чены организацией из бюджета и внебюджетных фондов за предыдущий и отчетный годы.

17.7. ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

В отчете о движении денежных средств отражается информация о том, за счет каких средств организация вела свою деятельность и как их расходовала. Сведения даются как за отчетный период, так и за предыдущий. Отчет составляется в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности организации.

Текущей называют ту деятельность, которая прописана в уставе организации. Это может быть производство продукции, продажа товара, оказание каких-либо услуг или выполнение работ. К **инвестиционной деятельности** относят вклады в недвижимость, оборудование, нематериальные активы. Кроме того, сюда включают долгосрочные финансовые вложения (приобретение акций на длительный срок, выпуск долгосрочных облигаций и т.п.) и средства, полученные от продажи объектов капитальных вложений. А **финансовой** является деятельность, которая связана с выпуском и реализацией ценных бумаг, акций и облигаций, приобретенных на срок менее 12 месяцев.

В типовой форме надо самостоятельно проставить коды строк, утвержденные совместным приказом Госкомстата России и Минфина России от 14 ноября 2003 г. № 475/102н.

По строке **«Остаток денежных средств на начало отчетного года»** указываются остатки денежных средств организации на начало года. Для чего складывают дебетовые сальдо по счетам 50, субсчет «Касса в рублях», 51 и 55.

В разделе **«Движение денежных средств по текущей деятельности»** по строке **«Средства, полученные от покупателей, заказчиков»** отражается общая сумма денежных средств, поступивших на банковские счета и в кассу организации от покупателей и заказчиков в качестве выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг).

Чтобы заполнить эту строку, нужно взять обороты за год по кредиту счетов 62 и 76 (в части оплаты за продукцию, товары, работы и услуги) в корреспонденции со счетами 50,51 и 52. По строке «Прочие доходы» отражают суммы прочих поступлений. Здесь, например, указываются денежные средства, возвращенные подотчетными лицами, займы, ранее выданные сотрудникам, расходы на оплату больничных и т.д.

По строке **«Денежные средства, направленные на оплату приобретенных товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов»** указывают средства, которые организация перечислила с банковских счетов или выдала из кассы для оплаты расходов, связанных с производством и реализацией товаров (работ, услуг) в течение года; суммы, перечисленные поставщикам и подрядчикам за полученные товары (работы и услуги).

По строке **«Денежные средства, направленные на оплату труда»** указывают, сколько организация заплатила своим работникам.

По строке **«Денежные средства, направленные на выплату дивидендов, процентов»** следует отразить суммы дохода, который был выплачен учредителям; процентов, которые были выплачены по выпущенным ценным бумагам по полученным займам и кредитам.

По строке **«Денежные средства, направленные на расчеты по налогам и сборам»** отражаются суммы, перечисленные в бюджет (налоги, сборы, штрафные санкции и т.д.).

По строке **«Денежные средства, направленные на прочие расходы»** отражают выбытие денег, которое не было учтено по другим строкам. Например, здесь можно записать сумму займов, которую организация предоставила своим работникам, или суммы, выданные под отчет.

По строке **«Чистые денежные средства от текущей деятельности»** указывают разницу между поступлением и выбытием денег по текущей деятельности организации.

В разделе **«Движение денежных средств по инвестиционной деятельности»** по строке **«Выручка от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов»** указывается выручка от продажи основных средств, оборудования, предметов лизинга и проката, а также нематериальных активов.

По строке **«Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений»** указывается выручка от реализации акций, облигаций, векселей и других финансовых вложений, приобретенных на срок менее 12 месяцев.

По строке **«Полученные дивиденды»** показывают суммы полученных дивидендов. По строке **«Полученные проценты»** отражают сумму процентов, полученных по ценным бумагам и займам, которые организация выдала юридическим и физическим лицам. В этой же строке можно указать проценты, которые начисляет банк на остаток денежных средств.

По строке **«Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям»** надо отразить сумму займа, которая была погашена в течение отчетного года.

Далее заполняют строку **«Приобретение дочерних организаций».**

По строке **«Приобретение объектов основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов»** указываются суммы, которые были потрачены на приобретение машин, оборудования, лицензионных программ и т.д.

Оплата расходов на приобретение основных средств по договору лизинга по этой строке не отражается. Сумму лизинговых платежей

следует указывать по строке **«Погашение обязательств по финансовой аренде».**

По строке **«Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений»-** отражаются расходы, связанные с приобретением облигаций, векселей и других ценных бумаг. Также в данную статью нужно вписать сумму денег, потраченную на покупку дебиторской задолженности по договору уступки права требования.

По строке **«Займы, предоставленные другим организациям»** нужно указать сумму предоставленных займов, используя обороты по дебету счета 58, субсчет «Предоставленные займы» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

По строке **«Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности»** отражают разницу между поступившими и потраченными средствами на инвестиционную деятельность.

В разделе **«Движение денежных средств по финансовой деятельности»** строку **«Поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг»** должны заполнить организации, которые осуществили в отчетном году эмиссию акций или иных долевых бумаг. По этой строке следует показать величину эмиссионного дохода.

По строке **«Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями»** нужно отразить суммы полученных займов и кредитов. При этом не имеет значения, на какие цели были получены заемные средства.

По строке **«Погашение займов и кредитов (без процентов)»** отражаются те суммы займов и кредитов, которые были погашены в отчётном году.

По строке **«Чистые денежные средства от финансовой деятельности»** надо указать разницу между поступлением и выбытием денежных средств по финансовой деятельности организации.

Для расчета показателя по строке **«Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов»** нужно сложить величину чистых денежных средств от текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Показатель по строке **«Остаток денежных средств на конец отчетного периода»** должен быть равен сумме показателей по строке **«Остаток денежных средств на начало отчетного года»** и строке **«Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов».**

В строке **«Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю»** записывают, как изменился курс иностранной валюты за год и как это повлияло на составление годовой отчетности.

17.8. ПРИЛОЖЕНИЕ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ

В приложении к бухгалтерскому балансу по форме № 5 расшифровывают данные формы № 1 «Бухгалтерский баланс». Приложение состоит из нескольких разделов.

В разделе **«Нематериальные активы»** отражается информация по нематериальным активам. Раздел состоит из двух таблиц.

В **первой таблице** приводятся данные об изменениях стоимости нематериальных активов. Бухгалтеру следует отразить сведения по объектам интеллектуальной собственности, организационным расходам и деловой репутации фирмы.

Кроме того, данные по объектам интеллектуальной собственности расшифровываются в строках: исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель; исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных; имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем; исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров; исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

Во **второй таблице** отражаются суммы начисленной амортизации по нематериальным активам на начало и конец года. Заполнять ее должны только организации, которые применяют счет 05.

По строке **«Амортизация нематериальных активов — всего»** отражается общая сумма начисленной амортизации по нематериальным активам. При необходимости можно ее расшифровать. Для этого в таблице предусмотрены пустые строки. Например, если большая доля амортизации приходится на программы ЭВМ, вы можете отразить ее в отдельной строке.

В разделе **«Основные средства»** отражается информация по основным средствам. Как и предыдущий раздел, он состоит из двух таблиц. В первой таблице отражается стоимость: зданий; сооружений и передаточных устройств; машин и оборудования; транспортных средств; производственного и хозяйственного инвентаря; рабочего и продуктивного скота; многолетних насаждений; других видов основных средств. Здесь могут быть учтены капитальные вложения на коренное улучшение земель; земельные участки и объекты природопользования.

Во **второй таблице** нужно показать аналитические данные об основных средствах организации. По строке **«Амортизация основных средств — всего»** отражаются суммы начисленной амортизации. В трех следующих строках указывают амортизацию, начисленную по зданиям и сооружениям; машинам, оборудованию, транспортным средствам; другим объектам основных средств.

По строке **«Передано в аренду объектов основных средств — всего»** отражается первоначальная стоимость основных средств, кото¬рые в течение года были переданы в аренду другим организациям. Кроме того, стоимость основных средств, переданных в аренду, должна быть расшифрована по видам: здания; сооружения.

По строке **«Передано объектов основных средств на консерва¬цию»** отражается первоначальная стоимость основных средств, пере¬данных на консервацию.

Стоимость основных средств, которые получены в аренду от дру¬гих организаций, отражается по строке **«Получено объектов основ¬ных средств в аренду — всего».**

По строке **«Объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и находящиеся в процессе государственной регистрации»** отражают сведения по тем объектам недвижимости, которые еще не зарегистри¬рованы, но уже учтены по дебету счета 01, субсчет «Основные сред¬ства, право собственности на которые не зарегистрировано», или сче^ та 08, субсчет «Приобретение объектов основных средств». Причем такие объекты лучше учитывать на отдельном субсчете второго порядка.

В подразделе **«Справочно»** учитываются результаты от прове¬денной переоценки основных средств. В графе 3 подраздела следует указать сумму переоценки, которая была проведена на 1 января отчет¬ного года, а в графе 4 — на 1 января предыдущего года.

В строке **«Первоначальная (восстановительная) стоимость»** бухгалтеру следует отразить увеличение или уменьшение первоначаль¬ной стоимости основных средств. Если в результате переоценки стои¬мость основных средств увеличилась, то в этой строке будут показаны данные по переоценке, отраженные по дебету счета 01. А если была проведена уценка, то следует использовать записи по кредиту этого же счета.

По строке **«Амортизация»** отражают изменения сумм начислен¬ной амортизации по основным средствам, которые произошли из-за переоценки. Соответственно, если стоимость основных средств увели¬чилась, то нужно использовать данные о переоценке по кредиту сче¬та 02, а если уменьшилась — по дебету этого счета.

Кроме того, в этом подразделе нужно отразить, как изменилась первоначальная стоимость основных средств в результате их достройки, дооборудования, реконструкции или частичной ликвидации. Для этого предусмотрена соответствующая строка.

В разделе **«Доходные вложения в материальные ценности»** нуж¬но показать информацию о первоначальной стоимости доходных вло¬жений для передачи имущества в лизинг. Затем заполняется строка

«Имущество, предоставляемое по договору проката». Здесь нужно использовать данные по счету 03, субсчет «Имущество, предоставляемое по договору проката».

Если в организации есть еще какие-либо доходные вложения в материальные ценности, то их следует указать по строке **«Прочие*-.** Общая сумма доходных вложений в материальные ценности отражается по строке **«Итого».**

Данные о сумме амортизации, которая начислена по доходным вложениям в материальные ценности, указывают по строке **«Амортизация доходных вложений в материальные ценности».**

В разделе **«Расходы на НИОКР»** следует отразить данные о расходах организации на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ. Общая сумма таких расходов указывается по строке **«Всего».** В разделе **«Справочно»** указывают суммы расходов по незаконченным НИОКР и по работам, которые не дали положительного результата.

Раздел **«Расходы на освоение природных ресурсов»** состоит из двух таблиц. По строке **«Расходы на освоение природных ресурсов — всего»** следует отразить общую сумму расходов организации на освоение природных ресурсов. В таблице **«Справочно»** указывают: сумму расходов по участкам недр, не законченным поиском и оценкой месторождений, разведкой или гидрогеологическими изысканиями и прочими аналогичными работами, а также сумму расходов на освоение природных ресурсов, отнесенных в отчетном периоде на внереализационные расходы как безрезультатные.

В разделе **«Финансовые вложения»** отражают информацию о долгосрочных и краткосрочных финансовых вложениях. По строке **«Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций — всего»** отражается сумма, которую организация вложила в паи и акции других организаций. Кроме того, отдельной строкой нужно показать сумму вкладов в капиталы дочерних и зависимых хозяйственных обществ.

По строке **«Государственные и муниципальные ценные бумаги»** отражается стоимость государственных и муниципальных ценных бумаг, которыми владеет организация. Прочие ценные бумаги указываются в строке **«Ценные бумаги других организаций — всего».** Их стоимость учитывается по счету 58, субсчет «Долговые ценные бумаги».

По строке **«Предоставленные займы»** указывается сумма займов, выданных организациям и физическим лицам. Средства, вложенные организацией в банковские и другие счета, отражаются по строке **«Депозитные вклады».**

Прочие долгосрочные и краткосрочные вложения указываются по строке **«Прочие».** Их в течение года учитывают по счету 58 на соответствующих субсчетах. Сюда относят: вклады по договору простого товарищества; дебиторскую задолженность, приобретенную на основании уступки права требования.

По строке **«Итого»** отражается общая стоимость финансовых вложений. Далее расшифровываются данные о тех финансовых вложениях, по которым определяется текущая рыночная стоимость.

Кроме того, в этом разделе следует отразить данные об изменении первоначальной стоимости финансовых вложений в соответствии с текущими рыночными ценами. А по тем вложениям, текущая стоимость которых не определяется, нужно указать разницу между первоначальной и номинальной стоимостью, которая была списана в течение года на финансовый результат.

В разделе **«Дебиторская и кредиторская задолженность»** следует учитывать суммы кредиторской и дебиторской задолженности. Причем отдельно нужно показать данные о долгосрочной и краткосрочной задолженности.

В разделе **«Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)»** бухгалтеру следует расшифровать расходы организации по основному виду деятельности. Отдельно указываются суммы материальных затрат; затрат на оплату труда; отчислений на социальные нужды; амортизации; прочих затрат.

Чтобы заполнить эти строки, следует использовать информацию по дебету счетов учета затрат на производство и реализацию. Данные по дебету счета 44, субсчет «Расходы на упаковку и транспортировку» здесь учитываться не будут.

В этот раздел не включаются затраты, связанные с передачей ценностей для нужд собственного производства и обслуживающих хозяйств; затраты по браку и простоям по внешним причинам; расходы, возмещаемые виновными лицами.

Общая величина расходов по обычным видам деятельности показывается в строке **«Итого по элементам затрат».**

Помимо этого в данном разделе указывают, на сколько изменились (выросли или уменьшились) остатки: по счетам 20, 21, 23, 29, 40 и 44 — строка **«Незавершенное производство»;** по счету 97 — строка **«Расходы будущих периодов»;** по счету 96 — строка **«Резервы предстоящих расходов».**

В разделе **«Обеспечения»** следует указать величину обеспечений, выданных и полученных организацией на начало и конец отчетного года. По строке **«Полученные — всего»** нужно показать суммы

всех полученных гарантий того, что обязательства и платежи будут выполнены. Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать аналитические данные по дебету забалансового счета 008. Кроме того, отдельно следует выделять суммы векселей.

По строке **«Имущество, находящееся в залоге»** отражается стоимость имущества, которое находится в организации в качестве залога. Эту сумму необходимо расшифровать: объекты основных средств; ценные бумаги и иные финансовые вложения; прочие.

По строке **«Выданные — всего»** показываются суммы выданных обеспечений. Следует выделить отдельной строкой сумму выданных векселей.

По строке **«Имущество, переданное в залог»** следует показать стоимость имущества, которое организация передала в качестве залога. Эту стоимость нужно расшифровать по видам имущества.

В разделе **«Государственная помощь»** следует отразить суммы полученных дотаций, субсидий и кредитов от государства за предыдущий и отчетный годы. Чтобы заполнить строку **«Получено в отчетном году бюджетных средств — всего»,** нужно взять данные по кредиту счета 86 в корреспонденции *со* счетами учета денежных средств. Ниже по строкам необходимо расшифровать, на какие цели были получены бюджетные средства.

Полученные кредиты из бюджета учитывают по строке **«Бюджетные кредиты — всего».**

17.9. ПОЯСНЕНИЯ К ГОДОВОМУ ОТЧЕТУ

В состав годовой отчетности следует включить и пояснения. Субъекты малого предпринимательства, а также общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, которые не занимаются предпринимательством, могут не составлять пояснения.

Действующее законодательство устанавливает лишь общие требования к пояснениям. Поэтому специалисты бухгалтерского учета часто испытывают затруднения при ее составлении. Между тем наличие грамотно составленных пояснений в составе годовой отчетности представляет интерес для всех пользователей финансовой отчетности. Очень важно, чтобы информация пояснений не дублировала, а раскрывала содержание отчетных форм.

Обязательным условием составления пояснений должно быть отражение в них не только факта изменения учетной политики, но и последствий этих изменений для структуры баланса и финансовых результатов. Помимо изменений в отдельных пунктах учетной политики в пояснениях должны быть объяснены те изменения в соотношении ста-

тей баланса или отчета о прибылях и убытках, которые связаны с общими изменениями в методологии бухгалтерского учета, повлекшими за собой изменения в методике расчета финансовых коэффициентов.

Целесообразно также выделить изменения по наиболее значимым статьям как актива, так и пассива бухгалтерского баланса. Следует представлять не только количественную, но и качественную характеристику таких изменений.

При представлении результатов анализа движения денежных средств основным показателем должно послужить изменение денежных средств от текущей, инвестиционной и финансовой деятельности с указанием основных сумм их притока и оттока.

При оценке финансового состояния на краткосрочную перспективу рекомендуется приводить показатели удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и способности восстановления (утраты) платежеспособности). Следует обратить внимание на такие показатели, как наличие денежных средств на счетах в банках, в кассе организации, убытки, просроченные дебиторскую и кредиторскую задолженность, не погашенные в срок кредиты и займы, полноту перечисления соответствующих налогов в бюджет, уплаченные (подлежащие уплате) штрафные санкции за неисполнение обязательств перед бюджетом; положение организации на рынке ценных бумаг и причины имевшихся негативных явлений.

При оценке финансового положения на долгосрочную перспективу целесообразно приводить характеристику структуры источников средств, степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов, характеристику динамики инвестиций за предыдущие годы и на перспективу с определением эффективности этих инвестиций.

При проведении обязательного аудита годовой бухгалтерской отчетности аудиторы обязаны высказать мнение о достоверности данных, включенных не только в типовые формы № 1-5, но также и в пояснения. Оценивая всю совокупность данных, которую организация намерена предоставить заинтересованным пользователям, необходимо определить, будет ли она полностью включена в состав пояснений либо возможно размещение ее части в специальных разделах общего документа, где не требуется жесткой увязки с показателями бухгалтерской отчетности.

Если организация обязана публиковать годовой отчет, желательно подготовить расширенный вариант пояснений. В публикуемом в средствах массовой информации варианте годового отчета возможно

объединение отдельных статей баланса и отчета о прибылях и убыт¬ках. В этом случае пояснения могут включать дополнительные данные, уточняющие содержание консолидированных статей, а также сведения об изданиях, в которых была опубликована отчетность организации за прошлые периоды, о месте нахождения контрольного экземпляра го¬дового отчета и т.п.

Примерный план пояснений может содержать следующие разделы.

«Краткая характеристика структуры и деятельности организа¬ции» (краткое описание структуры управления, положения, которое занимает организация в группе компаний; данные о количестве выпу¬щенных акций и сведения о том, какая часть из них оплачена полно¬стью', а какая частично; данные о номинальной стоимости акций, при¬надлежащих самому акционерному обществу, а также его дочерним и зависимым предприятиям; величина уставного капитала организа¬ции; местонахождение, наименование и направление деятельности го¬ловной и (или) дочерних (зависимых) организаций с указанием их те¬кущей, инвестиционной и финансовой деятельности);

«Учетная политика организации» (краткое описание основных элементов учетной политики; причины, по которым организация ре¬шила изменить положения учетной политики в планируемом году, на¬пример, были внесены изменения в бухгалтерские стандарты, измени¬лись условия деятельности и т.п.);

«Основные факторы, повлиявшие в отчетном году на деятель¬ность организации» (информация о факторах, повлиявших на форми¬рование финансового результата организации в отчетном году, напри¬мер, увеличение покупательского спроса, снижение учетной ставки по банковским кредитам, рост качества продукции и т.д.; источники вы¬плат дивидендов по привилегированным акциям; сведения о том, сколь¬ко налогов уплатила организация);

«Информация об аффилированных лицах» (аффилированны¬ми считаются юридические и физические лица, которые способны вли¬ять на деятельность организации: головное предприятие, дочерние или зависимые организации, учредители, акционеры и т.д.);

«Условные факты хозяйственной деятельности» (информация о событиях, которые произошли сейчас, а их последствия, скорее всего, скажутся на деятельности организации в будущем — судебные разби¬рательства, которые на отчетную дату еще не завершены; неразрешен¬ные разногласия с налоговыми органами; гарантии на товар, продан¬ный в отчетном периоде, и т.д.).

«События после отчетной даты» (отражение событий, которые произошли после окончания года до даты подписания годовой отчетности и которые влияют на размер имущества, обязательств или капитала организации);

«Данные о важнейших отчетных показателях по видам деятельности и географическим рынкам сбыта» (отражается организациями, у которых есть отдельные дочерние и зависимые общества, приводится информация о влиянии, которое они оказывают на общие финансовые результаты деятельности организации. Например, информация о деятельности организации в определенных условиях и регионах (об операционных и географических сегментах); критерий выбора этой информации; показатели, характеризующие деятельность организации по каждому сегменту);

«Расшифровки форм бухгалтерской отчетности и пояснения к ним»- (могут быть представлены в виде таблиц, дополнительных расчетов и текстовых пояснений. В любом случае организация сама определяет, какие показатели необходимо расшифровать и как это сделать);

«Разница между данными бухгалтерского учета и налоговых регистров» (если в отчетном периоде возникли расхождения между данными бухгалтерского учета и налоговых регистров, то в пояснениях надо раскрыть: условный расход (условный доход) по налогу на прибыль; постоянное и временные разницы, которые повлекли корректировку условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль; постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректировку условного расхода (условного дохода) отчетного периода; суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства; суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, списанные на счет 99 в связи с выбытием объекта актива (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидацией) или вида обязательства).

Рассмотренные структура и процесс подготовки пояснений носят рекомендательный характер. Составители имеют полную свободу выбора формы и содержания, руководствуясь в первую очередь потребностями организации, интересами внешних пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности и действующими нормативными актами.

17.10. АУДИТ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Основная цель аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности — это проверка соответствия составленных форм отчетности экономиче-

ского субъекта, приложений к ним и пояснений, а также всех расчетов, деклараций, справок законодательным и нормативным документам.

Объектом аудиторской проверки является бухгалтерская отчетность, представляющая единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составленная на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам. Все отчетные формы, входящие в состав бухгалтерской отчетности, взаимосвязаны, поскольку отражают одни и те же хозяйственные операции и события в деятельности организации в разных аспектах.

Информационная база, используемая аудитором при проверке бухгалтерской отчетности, включает: основные нормативные документы, регулирующие вопросы формирования показателей бухгалтерской отчетности; приказ об учетной политике организации; регистры синтетического и аналитического учета по отдельным объектам бухгалтерского учета; инвентаризационные описи и акты инвентаризации по результатам годовой инвентаризации.

При этом в первую очередь нужно проверить отчетность на соответствие Федеральному закону «О бухгалтерском учете». Для этого аудитору необходимо проверить:

- обеспечивает ли главный бухгалтер соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству, ведет ли он контроль за движением имущества и выполнением обязательств;
- как поступает главный бухгалтер при возникновении разногласий с руководителем организации по осуществлению отдельных хозяйственных операций, документы по которым могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации;
- составляются ли для контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях сводные учетные документы на основе первичных учетных документов;
- соблюдается ли порядок хранения первичных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в соответствии с правилами организации государственного архивного дела.

Во вторую очередь аудитору следует проверить отчетность на соответствие Положению по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), которое устанавливает состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности экономических субъектов и не применяется при формировании отчетности для внутренних целей, отчетности, составляемой для статистического наблюдения, представления банку и т.д., если в пра-

вилах подготовки такой отчетности не предусматривается использова¬ние Положения.

Настоящее Положение применяется Министерством финансов Российской Федерации при установлении: типовых форм бухгалтер¬ской отчетности и инструкции о порядке составления отчетности; уп¬рощенного порядка формирования бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства и некоммерческих организа¬ций; особенностей формирования сводной бухгалтерской отчетности; особенностей формирования бухгалтерской отчетности в случаях ре¬организации или ликвидации организации; особенностей формирова¬ния бухгалтерской отчетности страховыми организациями, негосудар¬ственными пенсионными фондами, профессиональными участниками рынка ценных бумаг и иными организациями сферы финансового по¬средничества; порядка публикации бухгалтерской отчетности.

При формировании бухгалтерской отчетности организацией долж¬на быть обеспечена нейтральность содержащейся в ней информации. Бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели всех филиалов, представительств и иных подразделений.

В ней не допускается зачет между статьями активов и пассивов, прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими Положениями по бухгалтерскому учету.

Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые долж¬ны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Статьи бухгалтерской отчетности, составляемой за отчетный год, должны подтверждаться результатами инвентаризации активов и обя¬зательств.

В третью очередь аудитор должен проверить налоговые декла¬рации экономического субъекта на соответствие **Налоговому кодексу Российской Федерации,** в соответствии с которым необходимо учи¬тывать следующее:

ш налогоплательщик обязан представлять налоговую деклара¬цию по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщи¬ком в налоговый орган по месту учета налогоплательщика на бланке установленной формы;

- налоговая декларация представляется с указанием единого по всем налогам идентификационного номера налогоплательщика;
- налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщика включения в налоговую декларацию сведений, не связанных с исчис¬лением и уплатой налогов;

• налоговая декларация представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки;

• при обнаружении в налоговой декларации неотражения или неполноты отражения сведений, а равно и ошибок, приводящих к занижению суммы налога, налогоплательщик обязан внести необходимые дополнения и изменения в налоговую декларацию.

При аудите годовой отчетности аудитор проверяет также квартальную отчетность. Проверка должна проводиться по **двум направлениям:**

1) проверка взаимоувязки показателей отчетности между собой по всем формам отчетности;

2) проверка правильности заполнения форм отчетности на основании Главной книги и других регистров бухгалтерского учета.

Проверка по первому направлению осуществляется на основе специальных разработочных таблиц взаимоувязки показателей отчетности, например, взаимосвязь показателей между формой № 1 «Бухгалтерский баланс» и формой № 2 «Отчет о прибылях и убытках» и т.д. на основе нормативных документов, утверждаемых Минфином России.

Проверка по второму направлению осуществляется по каждой форме бухгалтерской отчетности раздельно путем сопоставления показателей из соответствующей формы отчетности с остатками и оборотами по счетам Главной книги или другого аналогичного регистра бухгалтерского учета.

При проверке бухгалтерской отчетности аудитор должен обратить внимание на соблюдение правил по составлению и заполнению отчетных форм. Например, в бухгалтерской отчетности не должно быть пустых, не содержащих показателей строк, а в строках и статьях разделов должны быть проставлены коды.

При **проверке баланса** (форма № 1) необходимо обратить внимание на выполнение требований, содержащихся в приказе Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н. Например, при составлении годовой отчетности данные по статьям «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» показываются с учетом рассмотрения деятельности организации за отчетный год, принятых решений о распределении прибыли, о покрытии убытков, о выплате дивидендов и т.д. Убытки должны отражаться в балансе в той части, которая осталась не погашенной за счет полученной прибыли.

Проверку показателей бухгалтерского баланса целесообразно начинать с процедуры арифметических подсчетов итогов по группам статей, разделам и валюты баланса по активу и пассиву, а также сверки полученных результатов с данными, указанными в бухгалтерском уче-

те организации. В ходе проверки бухгалтерского баланса необходимо проверить соблюдение требования непротиворечивости, в частности, наличие тождества показателей граф «На начало отчетного года» и «На конец отчетного периода» предыдущего года.

Организация, которая вносит изменения в данные вступитель¬ ного баланса, должна соблюдать следующие правила:

• числовые показатели отражаются в бухгалтерской отчетности в сравнении с соответствующими данными за предыдущий год;

• изменения, относящиеся к прошлым периодам, отражаются только во вступительном балансе, никакие корректировочные записи в бухгалтерский учет как прошлого, так и отчетного года не вносятся.

Причины внесения изменений в учетную политику должны быть раскрыты в пояснениях к бухгалтерской отчетности. В частности, не¬ обходимо указать, были ли пересчитаны соответствующие данные за прошлые годы. В случае их корректировки указать, как были оценены последствия (в денежном выражении) и какие изменения внесены во вступительный баланс.

Для подтверждения статей бухгалтерского баланса использует¬ ся процедура сверки тождественности показателей баланса и Главной книги. При проведении такого сопоставления используются данные соответствующих регистров аналитического учета. При выявлении от¬ клонений устанавливается их причина.

Аудитор может использовать и такой прием, как составление аль¬ тернативного баланса по данным Главной книги и сопоставление его показателей с данными бухгалтерского баланса, подготовленного орга¬ низацией. Это позволяет выявить отклонения по отдельным статьям.

Одной из важных процедур является проверка взаимоувязки показателей отчетных форм. С этой целью сверяются показатели бух¬ галтерского баланса с данными других отчетных форм. Данные бух¬ галтерского баланса используются для анализа имущественного и фи¬ нансового положения организации.

Раздел **«Внеоборотные активы».** При проверке аудитор должен обратить внимание на правильный бухгалтерский учет результатов НИОКР. Если НИОКР подлежат правовой охране и зарегистрирова¬ ны (запатентованы) в установленном порядке, то расходы на проведе¬ ние этих работ формируют объект нематериальных активов. Если по¬ лучены такие результаты НИОКР, которые согласно законодательству не подлежат правовой охране либо подлежат регистрации, но не заре¬ гистрированы, то расходы на проведение данных работ не приводят к возникновению нематериального актива. Сложность состоит в том, что учет нематериальных активов и расходов на НИОКР во многом

совпадает. И те и другие входят в состав внеоборотных активов, учитываются на одном и том же счете 04 «Нематериальные активы» и попадают на него со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Поэтому расходы на НИОКР следует обязательно учитывать на отдельном субсчете счета 04.

По строке 110 баланса отражаются только нематериальные активы, причем не по первоначальной, а по остаточной стоимости (за минусом начисленной амортизации). Сумма расходов на НИОКР, которая числится на счете 04, должна отражаться по строке 150 «Прочие внеоборотные активы». Если расходы на НИОКР представляют собой значительную величину, то они выделяются отдельной строкой.

По строкам 140 и 250 необходимо проверить, учитываются ли предоставленные займы в соответствии с нормами ПБУ 19/02. Сумма займов показывается в балансе с учетом процентов, причитающихся к получению по условиям договора. В этом существенное отличие правил отражения процентов по займам в бухгалтерском и налоговом учете. В конце года должны быть начислены проценты по правилам налогового учета. Но прежде чем начислять проценты по займу в бухгалтерском учете и отражать их в балансе, нужно проверить, в какой срок предусмотрено начисление процентов по договору займа. Кроме того, при проверке строки 250 необходимо обратить внимание, что раньше (в прежней форме баланса) в составе краткосрочных финансовых вложений отражались затраты организации по выкупу собственных акций у акционеров. Теперь выкупленные акции отражаются в отдельной строке, причем не в активе, а в пассиве баланса — в разделе «Капитал и резервы».

В новой форме баланса в конце раздела «Внеоборотные активы» появилась строка 145 «Отложенные налоговые активы» (требования ПБУ 18/02). По этой строке отражается сальдо по счету 09. Величина отложенных налоговых активов у многих организаций будет незначительной. По количественному признаку существенности этот показатель вряд ли пройдет как существенный, но в любом случае он является существенным по своему характеру. Поэтому отложенные налоговые активы обязательно нужно отражать в балансе отдельной строкой, а не включать в состав прочих внеоборотных активов.

Раздел **«Оборотные активы».** По строке 210 раздела «Оборотные активы» необходимо проверить, входят ли в состав расшифровки показателя этой строки остатки незавершенного производства (НЗП). Сумма НЗП должна быть подтверждена соответствующими расчетами. Способ расчета НЗП в бухгалтерском учете организация устанавливает самостоятельно по выбранной методике, которая должна быть обоснована и закреплена в учетной политике. Расчет НЗП в целях на-

лотового учета установлен главой 25 НК РФ. Как правило, сумма НЗП в налоговом учете намного меньше аналогичного показателя, исчисленного по правилам бухгалтерского учета, из-за различного состава прямых расходов, участвующих в расчете НЗП.

Одной из ошибок организаций является то, что при стремлении сблизить бухгалтерский и налоговый учет состав прямых затрат в бухгалтерском учете сводится к набору прямых затрат, предусмотренному в налоговом учете. Это приводит к неправильному формированию себестоимости продукции, работ, услуг организации и к искажению финансового результата. Другая ошибка заключается в том, что расчет остатков НЗП осуществляется не ежемесячно, а на конец отчетного периода (как в бухгалтерском, так и в налоговом учете). Необходимость ежемесячного расчета НЗП вытекает из требования ежемесячно формировать себестоимость продукции, продаж, работ, услуг. Как показывает практика, сумма НЗП, рассчитанного за каждый месяц квартала, отличается от суммы НЗП, исчисленной один раз по итогам квартала. При расчете НЗП ежеквартально (в привязке к периоду сдачи отчетности) искажается сумма списанных затрат и остатков НЗП и, как следствие,— себестоимость продукции (работ, услуг).

Аудитор обязан удостовериться, что дебиторская задолженность в бухгалтерской отчетности расшифрована полностью по своему составу. Дебиторская задолженность, по которой созданы резервы по сомнительным долгам, должна быть показана за минусом образованного резерва. Организация может дать расшифровку либо непосредственно в балансе, либо в приложениях к балансу, либо в пояснениях. Оставить эту статью баланса без расшифровки организация не вправе, так как в этом случае ставится под сомнение полнота и достоверность бухгалтерской отчетности.

Данные по счетам расчетов в балансе приводятся в развернутом виде: если имеется дебетовое сальдо, то в активе; если имеется кредитовое сальдо, то в пассиве.

По строке 260 баланса аудитору необходимо обратить внимание на депозитные вклады, отражаемые по субсчету 3 «Депозитные счета» счета 55 «Специальные счета в банках».

Раздел **-«Капитал и резервы».** В новой форме баланса после строки 410 введена дополнительная строка 411 «Собственные акции, выкупленные у акционеров». Она заполняется, если в бухгалтерском учете организации было отражено движение на счете 81 «Собственные акции (доли)». По дебету этого счета отражается выкуп акций (долей) у акционеров (участников) общества, а по кредиту — их выбытие (передача, продажа, аннулирование). В балансе отражается дебетовое саль-

до по счету 81. Это активный счет, и при отражении в пассиве баланса остатка по дебету этого счета он приобретает отрицательное значение. Поэтому в балансе по строке 411 проставляются скобки.

По строке 470 показывается сумма нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации. Аудитор должен убедиться, что показатель нераспределенной прибыли формируется после распределения прибыли, полученной за отчетный год. Иными словами, при закрытии (реформации) баланса должно быть отражено направление прибыли в резервный капитал и на выплату дивидендов учредителям. Аналитика по счету 84 должна быть организована таким образом, чтобы можно было видеть использованную и неиспользованную части чистой прибыли.

Разделы **«Долгосрочные обязательства»'** и **-«Краткосрочные обязательства».** При проверке остатков по строке 510 (так же как и по строке 610) аудитор должен убедиться, что займы и кредиты учитываются в соответствии с нормами ПБУ 19/02 (должны быть отражены суммы процентов за пользование займом или кредитом, причитающихся к уплате на конец отчетного периода).

В раздел «Долгосрочные обязательства» введена новая строка 515. Она предназначена для отражения сумм отложенных налоговых обязательств, исчисленных в соответствии с требованиями ПБУ 18/02. Это — сальдо по кредиту счета 77. Данный показатель свидетельствует о том, что у организации есть отложенные на будущие периоды обязательства перед бюджетом по налогу на прибыль. Их сумма обязательно должна быть отражена в балансе, даже если она окажется ниже установленного уровня существенности.

При отражении задолженности перед работниками организации по начисленной, но невыплаченной заработной плате организации иногда совершают ошибку, включая сюда задолженность перед подотчетными лицами, которые потратили на нужды организации собственные деньги. Такую задолженность не следует показывать вместе с заработной платой, ее лучше отразить отдельно (в составе прочей кредиторской задолженности или отдельной строкой).

При проверке остатков задолженности организации по налогам и сборам перед бюджетом и государственными внебюджетными фондами аудитор должен проверить, отражены ли на счетах учета расчетов с бюджетом по соответствующему налогу (на отдельных субсчетах) подлежащие уплате штрафы и пени по налогам (сборам). В балансе суммы начисленных штрафов и пеней должны быть отражены в той же строке, где указана сумма налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет (внебюджетный фонд).

В новой форме баланса нет специальной строки для отражения сумм авансов, полученных от покупателей и заказчиков. Поскольку этот показатель является существенным по своему характеру, кредиторскую задолженность перед покупателями целесообразно отражать в балансе отдельной строкой.

При проверке строки 630 баланса аудитор должен убедиться, что в ней отражены только суммы задолженности перед учредителями (участниками) общества по выплате доходов (дивидендов, процентов по акциям, облигациям). При заполнении строки 630 организации иногда допускают ошибку, показывая по этой строке сумму процентов, причитающихся учредителю по договору займа. Задолженность по займу, полученному от учредителя, должна отражаться не по строке 630, а в составе задолженности по займам: по строке 510 (если заем долгосрочный) или по строке 610 (если заем краткосрочный). Сумма процентов, причитающихся учредителю по договору займа, является его доходом. Но эта сумма должна быть показана вместе с суммой основного долга по заемным средствам.

Поскольку создание резервов организации в соответствии с нормативными актами по бухгалтерскому учету тесно связано с формированием финансовых результатов, аудитор при проверке остатков по строке 650 баланса должен ознакомиться с актами инвентаризации и переоценки резервов.

Если проверяемая организация решила не формировать резервы, она должна внести соответствующие изменения в учетную политику и в конце отчетного года новые резервы не создавать. В этом случае неиспользованные суммы резервов, по которым не образуется переходящих остатков, должны быть списаны на финансовые результаты в конце отчетного года. А суммы неиспользованных средств по резервам, по которым в соответствии с нормами бухгалтерского учета остатки не списываются, а переходят на следующий год, списываются не в конце отчетного года, а только в следующем году.

При заполнении справочного раздела баланса организации часто допускают ошибку: не показывают на забалансовом счете 001 основные средства, взятые организацией в аренду.

Аудиторская проверка отчета о прибылях и убытках (форма № 2). Отчет о прибылях и убытках характеризует порядок формирования финансового результата финансово-хозяйственной деятельности организации. Перед началом проверки аудитор должен ознакомиться с положениями учетной политики организации, касающимися порядка признания доходов в качестве доходов от обычных видов деятельности, в соответствии с п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99).

Аудитору следует проверить арифметические подсчеты. Для подтверждения достоверности и точности определения показателей отчетной формы производится сверка тождественности показателей графы 3 «За отчетный год» с данными Главной книги и регистров аналитического учета по счетам учета доходов и расходов. Графа 4 заполняется на основании данных графы 3 за предыдущий год. Если данные за аналогичный период предыдущего года не сопоставимы с данными за отчетный период, то данные предыдущего года подлежат корректировке исходя из изменений учетной политики, законодательных и иных нормативных актов. Исправительные записи в бухгалтерском учете при этом не составляются.

Если в балансе показывается финансово-экономическое состояние организации на конец отчетного периода, то в форме № 2 показываются финансовые результаты за конкретный отчетный период. Баланс непрерывен в течение всего периода жизнедеятельности организации, а форма № 2 каждый год формируется заново. Поэтому в форме № 2 отражаются не остатки по счетам 09 и 77, а итоги по оборотам этих счетов за отчетный период. В отчете о прибылях и убытках отражается разница между начисленными и списанными отложенными налоговыми активами и обязательствами. А именно: по строке «Отложенные налоговые активы» показывается разница между дебетовым оборотом счета 09 и кредитовым оборотом по этому счету за отчетный период, а по строке «Отложенные налоговые обязательства» — разница между кредитовым и дебетовым оборотами по счету 77.

Текущий налог на прибыль — последний показатель, участвующий в расчете чистой прибыли (убытка) организации. В форме № 2 следует отражать всю сумму налога на прибыль, начисленного за отчетный (налоговый) период. Этот показатель должен равняться сумме налога на прибыль, начисленного по налоговой декларации за данный период, а также сумме налога на прибыль, сформированной в бухгалтерском учете на счете 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.

Данные отчета о прибылях и убытках используются для анализа финансовых результатов.

Аудиторская проверка отчета об изменениях капитала (форма № 3). В форме № 3 произошли существенные изменения. В ней показаны источники финансирования организации по структуре капитала. В форме № 3 можно отразить изменение резервов и капитала организации за отчетный и прошлый годы. Так выполняется требование п. 10 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 о приведении показателей минимум за два года — отчетный и предшествующий отчетному.

Если данные за период, предшествующий отчетному, не сопоставимы с данными за отчетный период, то они корректируются. Поэтому отдельно показывается влияние на показатели изменений в учетной политике организации. Также расшифровывается влияние переоценки объектов основных средств и иностранной валюты на размер капитала организации. В форме № 3 теперь можно проследить изменение каждой составляющей капитала в промежутке между 31 декабря и 1 января.

Весьма ценными для акционеров и инвесторов являются показанные в новой форме № 3 данные о чистой прибыли и выплаченных дивидендах за два года, результат хозяйственной деятельности и его влияние на величину собственного капитала хозяйствующего субъекта.

Аудиторская проверка отчета о движении денежных средств (форма № 4). Проверяя форму № 4, аудитор (как и организация) должен руководствоваться определениями текущей, инвестиционной и финансовой деятельности, которые даны в п. 15 Указаний, утвержденных приказом № 67н. Данные должны характеризовать изменения в финансовом положении организации по каждому виду этой деятельности. Сведения в форме № 4 о движении денежных средств приводятся за отчетный и предыдущий годы. Расшифровка источников и направлений выплат детализируется организацией самостоятельно.

Аудиторская проверка приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5). Структура нематериальных активов приведена в соответствии с ПБУ 14/2000. В разделе «Основные средства» дополнительно приводятся показатели о переданных и полученных в аренду объектах, а также *об* основных средствах, принятых в эксплуатацию и находящихся на государственной регистрации, изменениях стоимости объектов в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации. Состав финансовых вложений организаций в разделе «Финансовые вложения» детализирован в соответствии с ПБУ 19/02.

В разделе «Дебиторская и кредиторская задолженность» сокращено количество раскрываемой информации (только остатки на начало и конец отчетного периода без оборотов и выделения просроченных долгов, объема возникших и погашенных обязательств). Перечень дебиторов и кредиторов изъят. Однако состав каждой задолженности должен быть детализирован — авансы, расчеты с покупателями и поставщиками, займы, кредиты и др. Раздел «Обеспечения» детализирован по видам полученных и выданных обеспечений, а также по имуществу, находящемуся в залоге.

Аудиторская проверка раскрытия информации об аффилированных лицах. В соответствии с п. 27 ПБУ 4/99 для полного раскрытия информации о деятельности организации необходимо представить

сведения об аффилированных лицах. Аудитор должен установить перечень аффилированных лиц (в соответствии с нормами Положения по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» (ПБУ 11/2000) и проверить порядок ведения учета аффилированных лиц. К подлежащей раскрытию информации относятся данные об операциях между организацией и аффилированными лицами по приобретению и продаже товаров, работ, услуг; арендных отношениях (получении и передаче имущества в аренду), финансовых операциях (предоставлении и получении займов), предоставлении и получении гарантий и залогов и других операциях.

Если в отчетном периоде организация проводила указанные выше операции с аффилированными лицами, то по каждому аффилированному лицу проверяют полноту раскрытия информации, в частности: характер отношений (контроль или оказание значительного влияния); виды операций с ним; объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении); стоимостные показатели по не завершенным на конец отчетного периода операциям; метод, использованный при определении цен по каждому виду операций с ним.

Для получения доказательства полноты и правильности раскрытия информации по операциям с аффилированными лицами необходимо проанализировать наиболее крупные сделки. Аудитор может запросить у лица, являющегося аффилированным, подтверждение целей, условий и денежных сумм операций и на основании полученных сведений сделать вывод о достоверности информации.

Аудиторская проверка основных показателей деятельности организации и анализ финансового положения и финансовых результатов. При проверке пояснений аудитор особое внимание уделяет аналитическому разделу, в котором приводятся показатели, оценивающие имущественное и финансовое положение организации (платежеспособность, ликвидность, финансовая устойчивость), а также результаты финансово-хозяйственной деятельности организации (деловая и инвестиционная активность, эффективность деятельности). Аудитор проверяет правильность исчисления показателей, приведенных в аналитическом разделе пояснений, и сопоставляет указанные показатели с результатами анализа.

На основе анализа финансового состояния организации и результатов ее деятельности аудиторская организация формирует мнение о приемлемости в отношении проверяемой организации принципа непрерывности деятельности, что означает способность организации продолжать деятельность и выполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом.

Существенность ошибок в бухгалтерском учете, обнаруженных аудитором в процессе проверки. В ряде случаев бухгалтеры могут быть не согласны с выводами аудиторов и имеют право отстаивать свое мнение. Аудитор в соответствии с действующим порядком не несет никакой ответственности за достоверность бухгалтерской отчетности. Он несет ответственность исключительно за мнение о бухгалтерской отчетности, которое он выражает в аудиторском заключении. А то, что был проведен аудит, ни в коей мере не снимает с руководства организации ответственность за достоверность отчетности.

Если организация не согласна с мнением аудитора о состоянии учета, то она не обязана вносить исправления в учет. Другими словами, мнение аудитора не должно превалировать над мнением организации, несущей ответственность за достоверность отчетности. Однако если аудитор посчитает предлагаемые исправления существенными, а они не будут внесены, он не только имеет право, но обязан рассмотреть вопрос о выдаче заключения, отличного от безусловно положительного. Таким образом, и мнение аудируемого лица не должно превалировать над мнением аудитора, несущего ответственность за верность заключения.

Ответственность за нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности. Административная ответственность возлагается на должностных лиц организации и установлена ст. 15.11 КоАП РФ. На должностных лиц может быть наложен административный штраф в размере от 20 до 30 минимальных размеров оплаты труда. Данные санкции могут быть наложены при следующих правонарушениях:

- грубое нарушение порядка и сроков хранения учетных документов;
- грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности.

Под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимается:

- искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10%;
- искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10%.

Согласно ст. 4.5 КоАП РФ постановление по делу об административном правонарушении не может быть вынесено по истечении двух месяцев со дня его совершения, т.е. с даты подписания отчетности, содержащей искажения.

Налоговая ответственность устанавливается согласно ст. 120 НК РФ. Определены санкции за грубое нарушение правил учета доходов

и расходов и объектов налогообложения, под которым понимается отсутствие первичных документов или отсутствие счетов-фактур или регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Ответственность по этой статье может быть применена к организации, даже если ошибки в бухгалтерском учете не привели к недоплате налогов. Кроме того, такая ответственность не применима к единичным ошибкам и ошибкам в методологии бухгалтерского учета.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Авдеев В.Ю.* Глава 25 Налогового кодекса Российской Федерации. Налоговый и бухгалтерский учет: сходства и различия. Статус-Кво 97, 2003.
2. *Агеева Ю.Б., Агеева А.Б.* Аудиторская проверка: Практическое по¬собие для аудитора и бухгалтера. М.: Бератор-Пресс, 2003.
3. *Алборов Р.А.* Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: Учебное пособие. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Дело и Сер¬вис, 2004.
4. *Бредихина С.А.* Бухгалтерский и налоговый учет кредитов и зай¬мов. Вершина, 2003.
5. *Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н.* Учетная политика пред¬приятий для целей бухучета на 2004 год//Налоги и финансовое право. 2003.
6. *Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н.* Расходы на оплату труда. Налоговый и бухгалтерский учет//Налоги и финансовое право. 2003.
7. *Брызгалин А.В., БерникВ.Р., Головкин А.Н.* Материальные расходы. На¬логовый и бухгалтерский учет//Налоги и финансовое право, 2003.
8. *Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н.* Бухгалтерский учет на¬логов. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (главы 21, 23, 24, *25*, 27, 28) (по состоянию законодательства на 20.04.2003 г.)//Налоги и финансовое право, 2003.
9. *Бурыкин А.И.* Аналитическая проверка издержек обращения// Аудиторские ведомости. 2003. № 11.
10. Бухгалтерский учет: Учебник/А.С. Бакаев, П. С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др./Под ред. П.С. Безруких. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Бухгалтерский учет, 2002.
11. *Глушков И.Е., Киселева Т.В.* Бухгалтерский учет на сельскохозяй¬ственных перерабатывающих и агропромышленных предприяти¬ях. Эффективное пособие по финансовому и управленческому уче¬ту. М: КНОРУС, Новосибирск: ЭКОР, 2001.
12. Годовой отчет — 2003/Под общ. ред. А.Н. Селиванова. М.: Главбух, 2003.
13- *Гореничий С.С., Ефремова А.А.* Вексельные операции: Правовые ос¬новы. Бухгалтерский учет. Налоговые последствия. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002.

14. *Горшкова И.* Это «сладкое» слово — кредит. Новая бухгалтерия, 2004. Выпуск 5.
15. *Григорьев Ю.А.* Новый свод бухгалтерских проводок. Анализ, комментарии, практика. 2-е изд. перераб. и доп. М.: Книжный мир, 2002.
16. *Даненбург В., Монкриф Р., Тейлор В.* Основы оптовой торговли: Практический курс. СПб.: Нева — Ладога — Онега, 1993.
17. *Джоунз Г.* Торговый бизнес: как организовать и управлять/Пер, с англ. М.: ИНФРА-М, 1996.
18. *Еленевская Н.А., Серебрякова Т.Ю.* Внутренний аудит в потребительской кооперации//Аудиторские ведомости. 2003. № 12.
19. *Жарылгасова Б.Т., Суглобов А.Е.* Отражение операций в бухгалтерском учете. 2-е изд., исправ. и доп. Практическое и учебное пособие. М., 2002.
20. *Жарылгасова Б.Т., Суглобов А.Е.* Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности: Учебное пособие. М.: Экономистъ, 2004.
21. *Жуков В.Н.* Учет товарных потерь//Бухгалтерский учет. 2001. № 21.
22. *Ивашкин Б.Н.* Бухгалтерский учет в торговле (оптовой и розничной): Учебно-практический курс. М.: ИКЦ ДИС, 1997.
23. *Каланов АМ.* Налог на прибыль организаций: Комментарий к главе 25 НК РФ. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002.
24. *Кислое Д.В.* Учет нематериальных активов. М.: Главбух, 2002.
25. *Климова М.А.* Льготы для юридических лиц при налогообложении. М.: Бератор-Прессс, 2003.
26. *Климова М.А.* Ошибки при калькулировании себестоимости. М.: Бератор-Пресс, 2003.
27. *Кондраков Н.П.* Бухгалтерский учет: Учебное пособие. 4-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2002.
28. *Кожинов В.Я.* Отраслевые особенности налогообложения и учета. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000.
29. *Кожинов В.Я.* План и корреспонденция счетов бухгалтерского учета. 7000 типовых проводок. М.: Экзамен, 2002.
30. *Кожинов В.Я.* Торговля: Приближенные оценки дебиторов и кредиторов в бухгалтерском учете//Финансовая газета. Региональный выпуск. 1999. № № 9,10.
31. *Кожинов В.Я.* Учет недостач и компенсаций//Финансовые и бухгалтерские консультации. 1998. № 1.
32. *Кожинов В.Я.* Учет нематериальных активов//Все для бухгалтера. 2002. № 4.
33. *Кожинов В.Я.* Учет основных средств/В сб. Учетная политика на 2000 г. М: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000.
34. *Кожинов В.Я.* Учетная политика организации в 2000 г.//Финансовые и бухгалтерские консультации. 2000. № 1,2.
35. *Козлова ЕЛ., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н.* Сборник корреспонденций счетов бухгалтерского учета по новому счетному плану. М.: Бухгалтерский учет, 2001.

36. *Красноперова О.А.* Учетная политика организаций на 2004 год. М.: Главбух, 2003.
37. *Кударь Г.В.* Амортизация: бухгалтерский и налоговый учет. М.: Бератор-Пресс, 2002.
38. *Кударь Г.В.* Амортизация: бухгалтерский и налоговый учет. М.: Бератор-Пресс, 2002.
39. *Медведев А.Н.* Ремонт собственного и арендованного имущества. М.: Главбух, 2003.
40. *Медведев М.Ю.* Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ): Постатейные комментарии. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002.
41. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования. АН-Пресс, 2001.
42. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Аскери-Асса, 1998.
43. *Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин АЛ.* Ревизия и контроль: Учебное пособие/Под, ред. проф. М.В. Мельник. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004.
44. *Мизиковский Е.А., Елманова Е.Н., Пуреховская Е.В.* Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету: Учебное пособие. М.: Юристъ, 2003.
45. *Михайловская Ю.В.* Отраслевое приложение «Учет в торговле»// Главбух. 2003. № 2.
46. *Морозова Ж.А.* Заработная плата. Налоги. М.: НалогИнформ, 2003.
47. Налоговый учет в 2003 году. Учетная политика для целей налогообложения/Под ред. С.А. Николаевой. АН-Пресс, 2003.
48. *Нитецкий В.В., Зайнетдинов Ф.В., Суглобов А.Е.* Практикум аудита в организациях (с использованием нового Плана счетов): Учебно-практическое пособие. М.: Дело, 2002.
49. *Палий В.Ф., Палий В.В.* Финансовый учет: Учебное пособие: в 2 ч. М.: ФБК-ПРЕСС, 2001.
50. *Панченко Т.М.* Аудиторская проверка бухгалтерской отчетности организаций за 2003 год//Аудиторские ведомости. 2004. № 4.
51. *Парушина Н.В.* Инвентаризация расчетов по кредитам и займам// Аудиторские ведомости. 2003. № 1.
52. *Пизенголъц М.З.* Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: Учебник. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2001.
53- *Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В.* Основы аудита: Пособие для подготовки к квалификационному экзамену на аттестат профессионального бухгалтера. М: ИПБ-БИНФА, 2002.
54. *Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В. и др.* Аудит/Под ред. проф. В.И. Подольского. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2004.

55. Правила торговли. Оптовая торговля. Розничная торговля. М.: ПРИОР, 1997.
56. *Протасова О.Н.* Финансовый учет: Учебное пособие. М.: Буквица, 2001.
57. *Пупко Г.М.* Аудит и ревизия: Учебное пособие. Мн.: Книжный дом Мисанта, 2004.
58. *Силуянов ВЛ.* Наличные денежные расчеты в торговле и при оказании услуг населению: Практические рекомендации налогового инспектора. 5-е изд., доп. и перераб. М.: Учебно-методологический центр при МНС, 2000.
59. Учет по новому Плану счетов. Разъяснения и рекомендации. Типовые проводки/Под ред. И.Д. Юцковской. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002.
60. *Тяжких Д.С.* Типичные ошибки бухгалтерского учета в торговл СПб.: Авторская серия, 1997.
61. *Шапшузов СМ., СклеймовН.В., Табалина С.А., Бороденков О.С.* Альбом типовых бухгалтерских проводок. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002.
62. *Черноморда П. В., Караков АЛ.* Аудит: Учебник. М: Изд-во Рос. экон. акад., 2003.
63. *Щур Д.Л., Труханович Л.В.* Документация торгового предприятия: Сборник форм и образцов заполнения с комментариями. М.: Дело и Сервис, 2002.

Суглобов Александр Евгеньевич
Жарылгасова Ботагоз Толебаевна

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

Учебное пособие

Редактор *И.И. Малышева*
Корректор *Т.Н. Немчинова*
Компьютерная верстка: *О.С. Иванова*

Санитарно-эпидемиологическое заключение
№ 77.99.02.953.Д.005703.09.04 от 14.09.2004 г.

Сдано в набор 01.02.2005. Подписано в печать 09.03.2005.
Формат 60x90/16. Гарнитура «Petersburg». Печать офсетная. Бумага газетная.
Усл. печ. л. 31,0. Уч.-изд. л. 27,37. Тираж 10 000 (1-й завод - 5000) экз. Заказ № 3360.

ЗАО «КНОРУС». 129110, Москва, ул. Большая Переяславская, 46.
Тел.: (095) 680-7254, 680-0671, 680-1278.
E-mail: office@knorus.ru http://www.book.ru

Отпечатано в полном соответствии с качеством предоставленных диапозитивов
в ОАО «Тверской ордена Трудового Красного Знамени
полиграфкомбинат детской литературы им. 50-летия СССР».
170040, г. Тверь, проспект 50-летия Октября, 46.