# 

# Контрольная работа

# Аудит расходов на продажу

# Содержание

Введение

1. Расходы на продажу как объект бухгалтерского учета

1.1 Состав и классификация расходов на продажу

1.2 Нормативное регулирование расходов на продажу

2. Методика аудита расходов на продажу

2.1 Планирование аудиторской проверки коммерческих расходов

2.2 Аудиторская проверка расходов на продажу по существу

Заключение

Список использованных источников

Приложения

**Введение**

Расходы на продажу – один из главных оценочных показателей финансово-хозяйственной деятельности торговых предприятий. Расходами на продажу являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Состав расходов на продажу разнообразен и зависит от сферы деятельности организации, условий договоров, на основании которых осуществляется поставка товаров, выполнение работ, оказание услуг.

Организация грамотного учета расходов на продажу в современных условиях является весьма актуальной проблемой для многих предприятий. Торговля, во всех ее проявлениях, занимает все большее место в предпринимательской деятельности экономических субъектов. Возникает множество различных торговых и снабженческо-сбытовых организаций. Кроме того, закупкой и продажей товаров занимаются не только предприятия сферы торговли. Увеличение оборота денежных и материальных ресурсов в данной отрасли хозяйствования приводит к повышенному вниманию со стороны контролирующих органов к правильности постановки организации и ведения бухгалтерского учета товарных операций и в том числе расходов на продажу.

При аудите операций по отгрузке и продаже готовой продукции одной из задач является проверка правильности учета расходов, связанных со сбытом и продажей продукции. От их размеров зависит величина прибыли от продажи продукции.

Целью данной контрольной работы явилось изучение методики аудиторской проверки расходов на продажу.

В соответствии с поставленной целью основными задачами исследования являются:

- изучение состава и классификации расходов на продажу;

- изучение нормативно-правового регулирования коммерческих расходов;

- разработка общего плана и программы аудиторской проверки расходов на продажу;

- определение действий аудитора в рамках направлений проверки расходов на продажу.

Предметом исследования в данной работе являются расходы на продажу. Объектом исследования выступают производственные и торговые организации.

Теоретическими основами написания работы являются законодательные и нормативные документы по бухгалтерскому учету; труды отечественных экономистов, материалы периодических изданий по теме исследования.

# 1. Расходы на продажу как объект бухгалтерского учета

## 

## 1.1 Состав и классификация расходов на продажу

Согласно ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящих к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества.

Условия признания расходов:

* Расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
* Сумма расходов может быть определена;
* Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации (т.е. когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи активов).

Построение системы счетов учета затрат в организации зависит от многих факторов:

- технологии производственного процесса

- организационной структуры предприятия

- осуществляемой деятельности

- видов выпускаемой продукции (работ, услуг)

- варианта сводного учета затрат.

К расходам на продажу относят расходы, связанные с продажей продукции (работ, услуг), оплачиваемые поставщиком. Расходы на продажу вместе с производственной себестоимостью образуют полную себестоимость проданной продукции.

В составе расходов на продажу выделяются:

* расходы организации, непосредственно связанные с торговой деятельностью, которые не подлежат лимитированию и в полном объеме относятся на издержки обращения;
* лимитируемые расходы, связанные с торговой деятельностью, которые полностью относятся на издержки обращения, но при расчете налога на прибыль подлежат корректировке в пределах лимитов, норм и нормативов. К ним относятся:
* представительские расходы, связанные с коммерческой деятельностью торговой организации;
* расходы на обучение по договорам с учебными заведениями, подготовку и повышение квалификации кадров;
* расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции;
* расходы на транспортировку продукции до потребителя;
* погрузочно-разгрузочные расходы;
* комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
* затраты на рекламу и другие расходы, обусловленные сбытом продукции;
* по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством;
* скидки, предоставляемые поставщиками торгующим организациям на потери товара и на дополнительные транспортные расходы;
* расходы на эксплуатацию машин и механизмов, непосредственно занятых на выполнении погрузочно-разгрузочных работ;
* потери товаров при перевозках, хранении, продаже, технологические отходы, оплата процентов по ссудам, превышающим установленные лимиты. Потери товаров и технологические отходы включают: потери товаров и продуктов при железнодорожных, воздушных, автомобильных и гужевых перевозках, хранении и продаже в пределах действующих норм естественной убыли;
* нормируемые отходы, образовавшиеся при подготовке к розничной продаже колбас, мясокопченостей и рыбы;
* потери от зачистки сливочного масла, крошения карамели обсыпной и сахара-рафинада; — убытки от недостачи и потери от порчи товаров сверх норм естественной убыли, когда виновные лица не установлены;

Для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ, услуг Планом счетов и Инструкцией по его применению предусмотрен счет 44 «Расходы на продажу».

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, на счете 44 "Расходы на продажу" могут быть отражены, в частности, следующие расходы:

- на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции; по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;

- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством;

- на рекламу;

- на представительские расходы;

- другие аналогичные по назначению расходы.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 "Расходы на продажу" могут быть отражены, в частности, следующие расходы (издержки обращения):

- на перевозку товаров;

- на оплату труда;

- на аренду;

- на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря;

- по хранению и подработке товаров;

- на рекламу;

- на представительские расходы;

- другие аналогичные по назначению расходы.

В организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию (свеклу, молоко, шерсть, хлопок, кожевенное сырье, лен, скот, птицу и др.), на счете 44 "Расходы на продажу" могут быть отражены следующие расходы: прочие расходы; общезаготовительные расходы; на содержание заготовительных и приемных пунктов; на содержание скота и птицы на базах и в приемных пунктах.

Расходы на продажу присоединяют к производственной себестоимости отдельных видов реализованной и отгруженной продукции по прямому признаку. И лишь в той их части, которая не может быть отнесена по прямому признаку, она распределяется между отдельными видами реализованной и отгруженной продукции пропорционально ее массе, объему и производственной себестоимости или стоимости по отпускным ценам. В связи с этим в текущем учете коммерческие расходы необходимо подразделять на прямые расходы, относимые на отдельные виды продукции по прямому признаку, и косвенные, распределяемые между отдельными видами продукции пропорционально той или иной условной базе. При этом база для распределения различных видов косвенных расходов, как правило, не может быть одинаковой, поэтому они должны распределяться по каждой статье коммерческих расходов в отдельности.

Присоединение косвенных расходов к прямым дает возможность определить общую величину коммерческих расходов по отдельным видам реализованной и отгруженной продукции. Все выявленные коммерческие расходы распределяют между реализованной продукцией и остатком неотгруженной (нереализованной) продукции.

В целом система построения синтетического и аналитического учета коммерческих расходов и последовательность расчетов распределения представлены в Приложении А.

## 1.2 Нормативное регулирование расходов на продажу

При проведении проверки бухгалтерской отчетности аудитор обязан установить соответствие финансовых или хозяйственных операций экономического субъекта действующим в Российской Федерации нормативным актам, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений.

Нормативными документами, регулирующими учет расходов на продажу, являются:

1. Гражданский Кодекс РФ. Части I и II.

2. Налоговый кодекс РФ. Части I и II.

3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ.

4. Федеральный закон «О рекламе» от 18.07.1995 г. № 108-ФЗ.

5. Приказ Минфина РФ «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» от 29 июля 1998 г. № 34н.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утверждено приказом МФ РФ от 06.07.1999 N 43н).

7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (утверждено приказом МФ РФ от 09.06.2001 г. № 44н).

8. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утверждено приказом МФ РФ от 06.05.1999 г. № 33н).

9. Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности (утверждены Приказом МФ РФ от 22.07.2003 г. № 67н).

10. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утверждены Приказом МФ РФ от 28.12.2001 № 119н).

11. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания (утверждены Роскомторгом и Приказом МФ РФ от 20 апреля 1995 года №1-550/32-2).

12. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению (утверждены Приказом МФ РФ от 31.10.2000 г. № 94н).

Рассмотрим основные правовые документы, регулирующие отдельные виды коммерческих расходов.

В соответствии с п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 расходы на рекламу собственной продукции (товаров, работ, услуг) признаются в бухгалтерском учете организации расходами по обычным видам деятельности. Бухгалтерское законодательство не содержит определения рекламы и рекламных услуг, а также их перечня. Поэтому в бухгалтерском учете при квалификации расходов в качестве рекламных следует руководствоваться определением рекламы, данным в Федеральном законе «О рекламе».

В соответствии со ст. 2 вышеуказанного закона рекламой признается распространяемая в любой форме, с помощью любых средств информация о физическом или юридическом лице, товарах, идеях и начинаниях (рекламная информация), которая предназначена для неопределенного круга лиц и призвана формировать или поддерживать интерес к этим физическому, юридическому 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.

В налоговом учете расходы на рекламу представляют собой прочие расходы, связанные с производством и реализацией (подпункт 28 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК РФ)). Особенностью налогового учета рекламных расходов, является их нормирование в целях налогообложения.

К расходам организации на рекламу в соответствии с действующим специальным и налоговым законодательством относятся:

- вклад спонсора, расходы: по контррекламе; по рекламным услугам в справочном телефонном обслуживании; на получение разрешений федерального органа, в компетенцию которого входят вопросы почтовой связи, на распространение рекламы на почтовых отправлениях; на получение разрешения на распространение наружной рекламы (Федеральный закон «О рекламе»);

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети (п. 4 ст. 264 НК РФ);

- расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов (п. 4 ст. 264 НК РФ);

- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании (п. 4 ст. 264 НК РФ).

Расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1 процента выручки от реализации (п. 4 ст. 264 НК РФ).

Как мы видим пункт 4 статьи 264 НК РФ, устанавливает фактически два вида рекламных расходов: нормируемые и ненормируемые. Причем перечень ненормируемых расходов является закрытым. Размер нормируемых расходов зависит от размера выручки, которая определяется исходя из всех поступлений за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права. Сумма выручки при этом учитывается без учета НДС, акцизов и налога с продаж. Рекламные расходы, превышающие норматив, для целей налогового учета не принимаются.

К прочим видам рекламы могут относиться расходы на:

- разработку и издание рекламных изделий (каталогов, брошюр, альбомов, проспектов, рекламных писем и открыток и т.д.) для непосредственного вручения клиенту или отправке их по почте;

- разработку эскизов, издание и распространение (в частности, при реализации своей продукции) рекламных иллюстрированных прейскурантов цен, фирменных этикеток;

- хранение и экспедирование рекламных материалов.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» представительские расходы формируют расходы по обычным видам деятельности. Определение представительских расходов в бухгалтерском учете также отсутствует, но оно содержится в налоговом законодательстве (п. 2 ст. 264 НК РФ). В данной статье приведен и перечень представительских расходов, который является для целей налогообложения по налогу на прибыль закрытым.

К представительским расходам в налоговом учете относятся расходы на:

- проведение приема (завтрака, обеда или иного такого же мероприятия для указанных лиц, а также официальных лиц налогоплательщика, которые участвуют в переговорах);

- доставку лиц на транспорте к месту проведения представительского мероприятия и обратно;

- буфетное обслуживание во время переговоров;

- оплату услуг переводчиков, которые не состоят в штате, по обеспечению перевода во время проведения этих мероприятий.

К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

При этом из буквального прочтения ст. 264 НК РФ следует, что расходы организации на проведение официальных переговоров с индивидуальным предпринимателем не могут быть признаны представительскими в целях налогообложения, так как в тексте ст. 264 НК РФ речь идет именно о представителях других организаций.

Представительские расходы являются нормируемыми. Предельный размер представительских расходов не может превышать 4 % от расходов налогоплательщика на оплату труда.

В соответствии со ст. 481 ГК РФ, если иное не предусмотрено договором купли-продажи и не вытекает из существа обязательства, продавец обязан передать покупателю товар в таре и (или) упаковке, за исключением товара, который по своему характеру не требует упаковки.

Согласно п. 160 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, тара - это вид запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции, товаров и других материальных ценностей.

Если упаковка товара производится при его продаже, то такие расходы относятся на издержки обращения торговой организации.

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания содержат подробный перечень статей коммерческих расходов.

В соответствии с данными рекомендациями на статью «Расходы на тару» относят:

- 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 в ценах между приемными (при оприходовании тары под товаром) и сдаточными (при возврате порожней тары);

- другие расходы на тару.

На эту статью «Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров» относят: плату за хранение товаров на складах сторонних организаций, включая таможенные склады; расходы на содержание холодильного оборудования, включая оплату услуг сторонних организаций по обслуживанию холодильного оборудования (шкафов, холодильных камер, прилавков); стоимость материалов, использованных при подработке, сортировке, упаковке товаров, а также консервировке; Сюда же относятся материалы, необходимые для выполнения этих видов работ (оберточная бумага, клей, шпагат, гвозди, лед и др.); расходы на дезинфекцию, и дератизацию торговых помещений, расходы на содержание льдохранилищ, заготовку льда, на вентиляцию, искусственное охлаждение; другие расходы на создание условий для хранения товаров и продуктов.

Для целей исчисления налога на прибыль расходы по операциям с тарой согласно пп. 12 п. 1 ст. 265 НК РФ учитываются в составе внереализационных расходов.

Положение по бухгалтерскому учету 5/01 "Учет материально-производственных запасов" предусматривает два варианта учета затрат по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимых до момента их передачи в продажу. В пункте 6 ПБУ 5/01 предлагается включить их в себестоимость товаров, а в пункте 13 - в состав расходов на продажу. Выбор одного из этих вариантов должен быть отражен в приказе об учетной политике.

В соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания, на статью «Транспортные расходы» относятся:

- транспортные услуги сторонних организаций по перевозке товаров;

- плата за раскредитовку, подачу вагонов, взвешивание грузов и т.п.;

- услуги сторонних организаций по погрузке товаров в транспортные средства 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 не общего пользования, в том числе по договорам, заключенным с железной дорогой.

В статье 320 НК сказано, что "… в сумму издержек обращения включаются также расходы налогоплательщика - покупателя товаров на доставку этих товаров .., если они не учтены в стоимости приобретения товаров… При этом налогоплательщик имеет право сформировать стоимость приобретения товаров с учетом расходов, связанных с приобретением товаров." Таким образом, в налоговом учете расходы на доставку товаров от поставщика до покупателя также могут отражаться двумя способами: включаться в фактическую себестоимость товаров или списываться на дебет счета 44 "Расходы на продажу".

# 2. Методика аудита расходов на продажу

## 

## 2.1 Планирование аудиторской проверки коммерческих расходов

**Планирование аудита** – один из важнейших этапов аудиторской проверки, на котором вырабатывается оптимальная стратегия и тактика проведения аудита с учетом индивидуальных особенностей каждого аудируемого лица. От того, как аудитор спланировал проведение проверки, зависит рациональность использования трудоресурсов аудиторской организации, минимизация затрат и времени проведения аудита, риск не обнаружения существенных ошибок в финансовой (бухгалтерской) отчетности клиента.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, которые осуществляются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Нормативное регулирование этапа планирования аудита установлено международными стандартами МСА 300 «Планирование», а также Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности N 3 «Планирование аудита», утв. Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 N 696. Согласно п. 3 данного правила планирование предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

При аудите операций по отгрузке и продаже готовой продукции одной из задач является проверка правильности учета расходов, связанных со сбытом и продажей продукции. От их размеров зависит величина прибыли от продажи продукции.

В ходе проведения аудита расходов на продажу можно выделить следующие направления проверки:

1. Оценка эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
2. Проверка правильности отражения операций в бухгалтерском учете (проверка оборотов и сальдо по счетам);
3. Проверка правильности формирования отчетных показателей.

При оценке эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе проверки коммерческих расходов применяются следующие процедуры.

1. Ознакомиться с рабочим планом счетов, разрабатываемым организацией на основе Плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению и содержащим синтетические и аналитические счета. Установить его особенности и проверить соответствие применяемых на практике синтетических и аналитических счетов рабочему плану счетов.

2. Ознакомиться с учетной политикой организации с целью установления способов ведения бухгалтерского учета (позиции, по которым действующее законодательство допускает возможность выбора одного способа из нескольких) требованиям нормативных актов.

Учетной политикой организации должен быть предусмотрен порядок списания и распределения расходов на продажу.

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.

Если в отчетном месяце продается только часть выпущенной продукции, то сумму расходов по продаже распределяют между проданной и непроданной продукцией.

3. Проверить правильность ведения аналитического учета коммерческих расходов.

3.1. Ознакомиться с порядком ведения аналитического учета расходов на продажу.

Аналитический учет является наиболее трудоемким, так как составляет основу бухгалтерского учета в той степени детализации учитываемых объектов, в какой это нужно для аппарата управления торговой организации, а также ее внешним пользователям. Аналитический учет коммерческих расходов в соответствии с Планом счетов ведется по видам и статьям расходов.

Каждое предприятие самостоятельно выбирает для себя методику аналитического учета. При этом могут быть использованы многографные карты или ведомости, в которых для каждой отдельной статьи отводится специальная графа. Итог записанных в каждой графе сумм показывает размер произведенных расходов. В отдельной итоговой графе фиксируется общая сумма издержек, которая должна быть равна данным на синтетическом счете 44 "Расходы на продажу", субсчет "Издержки обращения". Учет в картах или ведомостях ведется отдельно по структурным подразделениям, а внутри них - по статьям издержек обращения. Возможен вариант, когда аналитический учет ведется в разрезе статей издержек обращения, а внутри - по структурным подразделениям.

4. Ознакомиться с правилами документооборота по учету расходов на продажу и формами первичных учетных документов, применяемых при учете коммерческих расходов.

Согласно п. 1 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Аудиторы проверяют:

- соответствие применяемых в организации форм первичной документации унифицированным формам, утвержденным на законодательном уровне;

- наличие в документах, не являющихся унифицированными (типовыми), обязательных реквизитов;

- правильность заполнения обязательных реквизитов в документах;

- наличие утвержденного руководителем организации перечня лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов;

- правильность внесения исправлений в документы и наличие в них незаверенных подчисток и помарок;

- правильность отражения документов в учетных регистрах.

При изучении первичных документов также следует провести юридическую экспертизу договоров на оказание услуг, выполнение работ, поставку товаров; изучить регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность, регистры налогового учета в части учета коммерческих расходов.

Первичными документами, подтверждающими факт выполнения рекламных работ и услуг, являются:

- договор на оказание рекламных услуг;

- протокол согласования цен на рекламные услуги;

- документация, предоставляющая право размещения средства наружной рекламы и информации;

- акт сдачи-приемки выполненных работ (оказанных услуг), подписанный рекламораспространителем и рекламодателем;

- счета-фактуры от исполнителя рекламных услуг;

- документы, подтверждающие оплату рекламных услуг (платежное поручение, корешок приходного ордера);

- требование-накладная (ф.М –11) и накладная на отпуск материалов на сторону (ф.М-15); лимитно-заборная карта (форма N М-8) для оформления перемещения материалов, используемых в рекламных целях;

- требование-накладная (унифицированная форма N ТОРГ-12) и накладная на внутреннее перемещение, передачу товара (унифицированная форма N ТОРГ-13) для оформления перемещения товаров, используемых в рекламных целях;

- расчетно-платежная ведомость (унифицированная форма N Т-49) для учета заработной платы, начисленной в связи с производством рекламных расходов;

-акт о списании товаров (готовой продукции) в рекламных целях;

- акт об уценке товаров;

- бухгалтерские справки-расчеты и др. документы.

Расходы на представительские цели подтверждают следующие документы:

- счета предприятий общественного питания;

- товарные чеки;

- чеки ККТ;

- документы, подтверждающие оплату транспортных расходов;

- документы, подтверждающие оплату услуг переводчика;

- накладные, торгово-закупочные акты и т.п.

При документальном оформлении транспортных расходов, связанных с исполнением договора поставки или купли-продажи товаров, наиболее важными моментами являются следующие:

- в договоре должно быть определено, какая из сторон несет расходы по доставке товаров;

- документальным подтверждением того, что транспортные расходы действительно произведены (не фиктивны), являются соответствующие товаросопроводительные документы.

Таким образом, на этапе планирования аудитор получает информацию о деятельности аудируемого лица, которая необходима ему для разработки (составления) программы аудита.

Программа аудита расхода на продажу в части процедур по проверке систем бухгалтерского учета, а также процедур по проверке оборотов и сальдо по счетам представлена в Приложении Б.

## 2.2 Аудиторская проверка расходов на продажу по существу

При проверке правильности отражения операций в бухгалтерском учете применяются следующие процедуры проверки оборотов и сальдо по счету 44 «Расходы на продажу».

1. Проверить правильность включения затрат в состав расходов на продажу в соответствии с действующими нормативными документами.

Состав расходов на продажу для торговых и производственных предприятий, а также состав отдельных видов коммерческих расходов рассмотрен в первой главе данной курсовой работы (см. п. 1.1.).

2. Проверить соблюдение установленных нормативов расходов на рекламу и представительских расходов.

Аудитор проверяет:

- связаны ли расходы на рекламу с основной производственно-коммерческой деятельностью организации;

- существует ли смета расходов на рекламу, утвержденная руководителем (вопрос о составлении сметы решается на усмотрение руководителя предприятия);

- соблюдается ли порядок признания расходов исходя из принятого метода (начисления или кассового). При применении метода начисления расходы, связанные с рекламными мероприятиями, как и представительские расходы, должны быть отнесены к тому отчетному периоду, когда они возникли, независимо от времени их оплаты;

- соблюдаются ли нормы расходов на рекламу, включаемых в себестоимость продукции для целей налогообложения, так как в бухгалтерскую себестоимость данные расходы включаются полностью (в полном размере фактически произведенных затрат), а для исчисления налогооблагаемой прибыли составляется корректировка в соответствии с п. 4 ст. 264 НК РФ.

- правильно ли отражены в бухгалтерском учете разницы, возникающие по представительским расходам. Причем в отношении представительских расходов не всегда можно сразу сказать однозначно, какая разница возникнет у налогоплательщика: постоянная или временная. Исключение составляет случай, когда расходы, произведенные налогоплательщиком, не могут считаться с точки зрения НК РФ представительскими. Такая разница сразу признается постоянной, формирует постоянное налоговое обязательство, представляющее собой сумму налога, приводящую к увеличению налога на прибыль в отчетном периоде.

- применяются ли вычеты по НДС в отношении представительских расходов. Если налогоплательщик, осуществляя представительские расходы, уплачивает сумму налога, предъявленного ему поставщиками при приобретении товаров (работ, услуг), то он имеет право на вычет «входного» НДС, но только в размере, соответствующем нормативу представительских расходов, установленному п. 2 ст. 264 НК РФ.

Аудитору следует проверить расчет клиента по определению предельных размеров рекламных и представительских расходов, согласно установленным нормам, применяя при этом процедуру пересчета (арифметической проверки).

3. Проверить соблюдение основных положений по учету тары на предприятиях, а именно правильное и своевременное документальное отражение операций по заготовлению, поступлению и отпуску тары на складах, в цехах, участках и других местах ее хранения.

Затраты по изготовлению новой тары учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства». Изготовленная тара сдается на склад по приемосдаточным накладным в оценке по себестоимости.

Аудитору необходимо помнить, что если по технологическому процессу продукция упаковывается в цехах до сдачи ее на склад, то расходы на тару включаются в производственную себестоимость по соответствующим статьям (материалы, заработная плата с отчислениями и др.) и учитываются на счете 20 «Основное производство». На счете 44 «расходы на продажу» затраты на тару отражаются только в тех случаях, когда продукция упаковывается после сдачи ее на склад.

Аудитор проверяет списание тары, использованной для упаковки продукции, после завершения процесса производства и сдачи продукции на склад на счет 44 «Расходы на продажу». Он проверяет, обоснованно ли ее стоимость включена в полную себестоимость продукции прямым путем проводкой: Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» К-т сч. 10 «Материалы», или стоимость расходов по таре следовало распределить между отдельными видами реализованной продукции, исходя из их веса, объема, производственной себестоимости, проверяет периодичность этой процедуры.

4. Проверить правильность ведения аналитического учета по счету 44 «Расходы на продажу».

Аудитор путем сверки данных первичных расчетно-платежных документов и учетных регистров по счету 44 «Расходы на продажу» выясняет организацию аналитического учета по видам и статьям расходов, а с помощью арифметического контроля – проверяет правильность их распределения между видами отгруженной продукции, если используется вариант частичного списания расходов на продажу. При этом необходимо проверить соблюдение требований по списанию коммерческих расходов. Так, в соответствии с действующими нормативными документами (Планом счетов и ПБУ 10/99 «Расходы организации) списание расходов на продажу в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, может осуществляться по одному из двух вариантов:

1) по истечении отчетного периода коммерческие расходы полностью списываются в дебет счета 90 «Продажи»;

2) при частичном списании в дебет счета 90 «Продажи» подлежат распределению расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции) ежемесячно, исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других соответствующих показателей. Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, списываются ежемесячно на себестоимость проданной продукции.

Аудитору необходимо убедиться в соответствии данных счета 44 «Расходы на продажу» с данными аналитического учета по видам и статьям расходов, а также в соответствии данных о расходах на упаковку и транспортировку продукции в расчете распределения этих расходов.

5. Проверить правильность составления бухгалтерских проводок по учету расходов на продажу.

По окончании отчетного периода расходы на продажу списываются на себестоимость продукции.

Согласно нормативным документам по бухгалтерскому учету (п.9 ПБУ 10/99) расходы на продажу участвуют в формировании расходов по обычным видам деятельности, на базе которых, в свою очередь, формируется финансовый результат от обычных видов деятельности. При этом расходы на продажу могут признаваться в себестоимости проданной продукции полностью или частично. Однако аудитору необходимо определить возможность применения данного положения для конкретного предприятия, исходя из его учетной политики и реальной ситуации, так как в настоящее время возможно применение двух вариантов списания коммерческих расходов.

Выявленные аудитором нарушения, связанные со списанием расходов на продажу в полной сумме, приводят к:

- недостоверности учетных и отчетных данных;

- искажению налогооблагаемой базы по налогу на имущество.

Схема отражения на счетах бухгалтерского учета коммерческих расходов представлена в таблице 1.

6. Проверить соответствие записей синтетического и аналитического учета записям в Главной книге и балансе.

**Таблица 1 – Схема отражения на счетах бухгалтерского учета коммерческих расходов**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов | |
|  | Д-т | К-т |
| 1. Списаны материалы, израсходованные на упаковку продукции на складе по фактической себестоимости | | 44 | 10 |
| 2. Начислена заработная плата за работы, связанные с продажей продукции (например, за упаковку продукции на складе) | | 44 | 70 |
| 3. Начислены суммы единого социального налога (взноса), а также страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний | | 44 | 69, 68 |
| 4. Отражена стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету работ и услуг, связанных с продажей продукции: | |  |  |
|  | - на стоимость без НДС | 44 | 60 |
|  | - на сумму НДС | 19 | 60 |
| 5. Списаны в конце месяца расходы на продажу | | 90-2 | 44 |

Полнота и правильность отражения в учете расходов на продажу изучаются при проверке операций по движению материалов, денежных средств, расчетных и других операций. В процессе проверки сопоставляются записи о расходах, приведенные в соответствующих журналах-ордерах, с записями в ведомости аналитического учета коммерческих расходов как по общему итогу за месяц, так и по отдельным статьям расходов, а также с данными счета 44 «Расходы на продажу» и Главной книги.

При осуществлении проверки правильности формирования отчетных показателей аудитор должен проверить соответствие данных синтетического учета показателям бухгалтерской отчетности (формы № 2).

В форме № 2 расходы на продажу в статью "Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг" не включаются, а отражаются по статье "Коммерческие расходы". По этой строке должна быть записана сумма, которая списана с кредита счета 44 "Расходы на продажу" в дебет счета 90 "Продажи".

В соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету, если организации, осуществляющие торговую деятельность, не признают учтенные издержки обращения в себестоимости проданных товаров полностью в отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности, сумма издержек обращения (в части транспортных расходов), приходящаяся на остаток непроданных товаров, отражается в форме № 1 по статье "Затраты в незавершенном производстве" группы статей "Запасы".

По окончании выполнения контрольных процедур, а также аудиторских процедур по проверке расходов на продажу, в рамках перечисленных направлений аудитор должен сформировать мнение о выполнении аудируемым лицом предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые для аудитора будут выступать критериями оценки ее достоверности, а выражение мнения о достоверности отчетности является, согласно законодательству, целью аудита.

# Заключение

К расходам на продажу относят расходы, связанные с продажей продукции (работ, услуг), оплачиваемые поставщиком. Расходы на продажу вместе с производственной себестоимостью 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 изготовлением 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.

Аудит расходов на продажу можно проводить в рамках следующих направлений проверки:

1. Оценка эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

2. Проверка правильности отражения операций в бухгалтерском учете (проверка оборотов и сальдо по счетам);

3. Проверка правильности формирования отчетных показателей.

Источниками информации для получения аудиторских доказательств при проверке коммерческих расходов являются: учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета; бухгалтерская отчетность, декларация по налогу на прибыль; регистры синтетического и аналитического учета, регистры налогового учета; договора купли-продажи, поставки, транспортной экспедиции, страхования, хранения; акты выполненных работ, товарные накладные, счета-фактуры.

В ходе проведения аудита расходов на продажу выявляются следующие наиболее распространенные нарушения.

1. В учетной политике не отражен порядок признания (списания) расходов на продажу:

- признание в отчетном периоде расходов на продажу в себестоимости проданных товаров (работ, услуг) полностью в качестве расходов по обычным видам деятельности;

- частичное списание признанных в отчетном периоде расходов на продажу в качестве расходов по обычным видам деятельности.

2. В учетной политике не отражен порядок распределения расходов на продажу между реализованной и нереализованной продукцией (при частичном списании расходов на продажу):

- пропорционально весу продукции;

- пропорционально объему продукции;

- пропорционально производственной себестоимости;

- другому показателю.

3. Списаны в дебет счета 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж" расходы на продажу по отгруженной продукции, право собственности, на которую, перейдет покупателю только в следующем отчетном периоде.

4. Не ведется аналитический учет расходов на продажу по статьям калькуляции.

5. Включены в состав коммерческих расходов расходы на тару и затаривание, осуществляемое в производственном цехе, выпускающем продукцию.

6. В бухгалтерском учете продавца отражены расходы на транспортировку продукции и погрузочно–разгрузочные работы, не соответствующие условиям договора поставки.

7. К прочим расходам, связанным с производством и реализацией продукции, были отнесены затраты на проведение маркетинговых исследований. Отчет о результатах проведения маркетинговых исследований отсутствует.

8. Исходя из условий договора купли-продажи продукции, обязанность по страхованию груза лежит на продавце. При этом расходы по страхованию продукции отражены в учете покупателя.

**Список использованных источников**

1. Гражданский Кодекс РФ. Части I и II.

2. Налоговый кодекс РФ. Части I и II.

3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ //Справочная система «Консультант Плюс».

4. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 7.08.2001 г. № 119-ФЗ.

5. Федеральный закон «О рекламе» от 18.07.1995 г. № 108-ФЗ //Справочная система «Консультант Плюс».

6. Приказ Минфина РФ «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» от 29 июля 1998 г. № 34н.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утверждено приказом МФ РФ от 06.07.1999 N 43н) //Справочная система «Консультант Плюс».

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (утверждено приказом МФ РФ от 09.06.2001 г. № 44н) //Справочная система «Консультант Плюс».

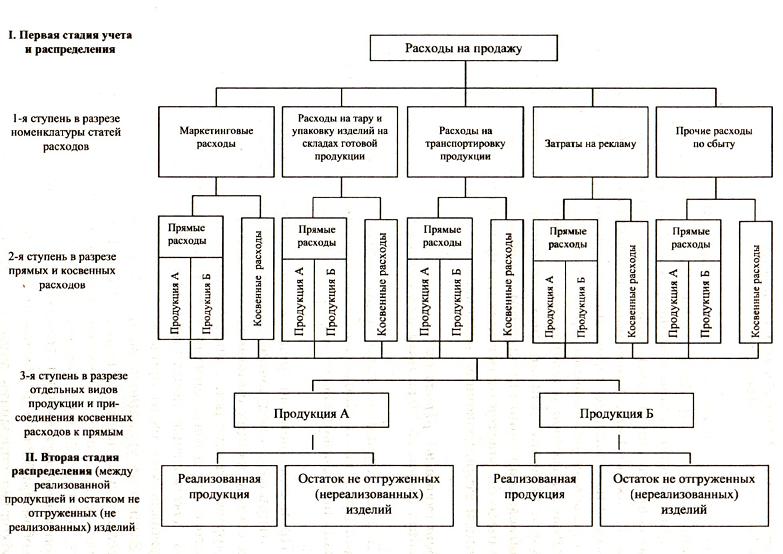
9. Аудит: Учебник для вузов / Под ред. В.И. Подольского. 5-е изд., перераб. и доп.- М.: ЮНИТИ-ДАНА,2008.

10. Аудит. Практикум / Под ред. В.И. Подольского - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009.

11. Аудит: Учебное пособие / Богатая И.Н., Н.Т. Лабынцев, Н.Н. Хахонова. – 3-е изд., перераб. И доп. – М.: ОАО «Московские учебники»; Ростов н/Д: Феникс,2009.

**Приложение А**

**Схема построения синтетического и аналитического учета коммерческих расходов**



**Приложение Б**

**Программа аудита расходов на продажу**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Код (шифр) | Перечень направлений проверки и аудиторских процедур по разделам аудита | Источник информации |
|  | Раздел «Аудит цикла продажи» |  |
|  | Область проверки: «Расходы на продажу» |  |
| 1 | Оценка эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля |  |
| 1.1 | Анализ рабочего плана счетов и учетной политики в части обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции | Рабочий план счетов, учетная политика |
| 1.2 | Проверить правильность ведения аналитического учета коммерческих расходов | Рабочий план счетов, многографные карты, ведомости |
| 1.3 | Ознакомиться с правилами документооборота по учету расходов на продажу и формами первичных учетных документов, применяемых при учете коммерческих расходов. | Первичные учетные документы, подтверждающие факт совершения коммерческих расходов, учетная политика |
| 2 | Проверка правильности отражения операций в бухгалтерском учете |  |
| 2.1 | Проверить правильность включения затрат в состав расходов на продажу в соответствии с действующими нормативными документами | Договора купли-продажи, договора поставки, счета-фактуры, накладные, регистры аналитического учета, транспортные накладные, журналы-ордера |
| 2.2 | Проверить соблюдение установленных нормативов расходов на рекламу и представительских расходов | Сметы расходов, счета-фактуры, бухгалтерские справки, расчеты (налоговые декларации) |
| 2.3 | Проверить соблюдение основных положений по учету тары | Регистры бухгалтерского учета по счету 20, 23, 44 и др., накладные, учетная политика, журналы-ордера |
| 2.4 | Проверить правильность ведения аналитического учета по счету 44 «Расходы на продажу» | Рабочий план счетов, учетная политика |
| 2.5 | Проверить правильность составления бухгалтерских проводок по учету расходов на продажу | Главная книга, регистры бухгалтерского учета по счету 44, 10, 70, 69, 68, 60, 91, 90 |
| 2.6 | Проверить соответствие записей синтетического и аналитического учета записям в Главной книге и балансе | Главная книга, форма № 1, журналы-ордера, ведомости аналитического учета коммерческих расходов |
| 3 | Проверка правильности формирования отчетных показателей | Регистры бухгалтерского учета по счету 44, формы отчетности (ф. № 1, ф. № 2) |