Курсовая работа

по аудиту

"Использование учетной информации при расследовании преступлений, связанных с хищениями имущества предприятий"

**1. Исследование операций по учету основных средств**

Основные средства определяют производственный и технический потенциал любого предприятия. Потому проверки их сохранности и эффективности использования является одной из важнейших задач экономического контроля.

Под термином «основные средства» в бухгалтерском учете понимают материальные активы, которые предприятие содержит с целью использования в процессе производства или поставки товаров, оказания услуг сдачи в аренду или для осуществления административных и социально-культурных функций, ожидаемый срок полезного использования которых превышает один гол.

В налоговом учете оперируют термином «основные фонды», под которыми понимают материальные ценности, которые используются в хозяйственной деятельности налогоплательщика в течение периода, превышающего 365 календарных дней с чаты ввода таких материальных ценностей в эксплуатацию и стоимость которых превышает 1000 грн. При этом стоимость их постепенно уменьшаться в связи с физическим или моральным износом.

Начиная с 2004 года, основные фонды в налоговом учете подлежат распределению по следующим группам:

— группа 1 - здания, сооружения, их структурные компоненты и передающие устройства, в том числе жилые дома и их части, a также стоимость капитального улучшения земли;

— группа 2 — автомобильный транспорт и узлы к нему; мебель; бытовые электронные, оптические электромеханические приборы и инструменты, другое конторское оборудование, устройства и принадлежности к ним;

— группа 3 - любые другие основные фонды, не включенные в группы 1,2 и 4;

- группа 4 - электронно-вычислительные машины, другие машины для автоматической обработки информации, их программное обеспечение, связанные с ними средства считывания или печати информации, другие информационные системы, телефоны, микрофоны и рации, стоимость которых превышает стоимость малоценных товаров.

По таким же группам ведут учет основных средств, не используемых в основной деятельности, и фондов, которые по договорам аренды целостных имущественных комплексов или финансового лизинга зачислены на баланс предприятия. Поэтому первым этаном контроля является проверка правомерности включения отдельных предметов в состав основных средств и правильность их распределения но соответствующим группам. Такое распределение основных средств по группам связано, прежде всего, с точностью начисления амортизации.

Нормы амортизации и налоговом учете устанавливаются в процентах к балансовой стоимости каждой из групп основных фондов на начало отчетного периода в следующих размерах: группа 1 -2%; группа 2-10%, группа 3-6%, группа 4-15%.

Бухгалтерский учет основных средств, используемых в хозяйственной деятельности предприятий, ведется на активном счете 10 «Основные средства» по первоначальной стоимости, которая включает в себя сумму расходов, связанных с изготовлением, приобретением, доставкой, установкой, страхованием во время транспортировки, государственной регистрацией, реконструкцией, модернизацией и другим улучшением основных фондов.

На счете 10 «Основные средства» имеются субсчета по видам основных средств:

101 «Земельные участки»

102 «Капитальные затрат на улучшение земель»

103 «Здания и сооружения»

104 «Машины и оборудование»

105 «Транспортные средства»

106 «Инструменты, приборы и инвентарь»

107 «Рабочий и продуктивный скот»

108 «Многолетние насаждения»

109 «Прочие основные средства».

На счете 10 отражаются также суммы индексации основных средств.

Единицей учета основных средств является отдельный инвентарный объект завершенное устройство со всеми приспособлениями и принадлежностями к нему; конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций; обособленный комплекс конструктивно соединенных предметов одинакового или различною назначения, имеющих для их обслуживания общие приспособления, принадлежности, управление и единый фундамент: иной актив, соответствующий определению основных средств.

В процессе проверки хозяйственных операций по учету основных средств необходимо установить, насколько действующий порядок учета обеспечивает их сохранность. С этой целью необходимо выяснить, присвоен ли каждому объекту основных средств соответствующий инвентарный номер, независимо от того, находится ли он в эксплуатации или в запасе. Номер должен наноситься краской или путем прикрепления к объекту металлического жетона. Присвоенный инвентарный номер должен сохраняться за объектом на протяжении всего периода эксплуатации.

Па каждый объект основных средств должна быть открыта Инвентарная карточка учета основных средств, куда должны быть занесены основные данные об объекте на основе Акта приема-передачи основных средств, технического паспорта и других первичных документов. Техническая документация по всем объектам должка храниться в соответствующих функциональных отделах и службах.

Учет балансовой стоимости группы I основных средств в налоговом учете должен вестись по каждому отдельному зданию и сооружению, а также в целом по группе как сумма балансовых стоимостей отдельных инвентарных объектов такой труппы. Учет балансовой стоимости основных средств, которые попадают пол определение групп 2, 3 и 4, ведется только по совокупной стоимости соответствующей группы основных фондов независимо от времени ввода в эксплуатацию таких фондов. При этом отдельный учет балансовой стоимости индивидуального инвентарного объекта, входящего в состав этих групп, с целью налогообложения не ведется.

Для целей бухгалтерского учета начисление амортизации осуществляется в соответствии с требованиями ПБУ 7, причем согласно этому стандарту предприятие имеет право самостоятельно выбирать учетную политику в области начисления амортизации.

Основанием для бухгалтерских записей по учету движения основных средств, а также операций, связанных с их эксплуатацией, служат первичные документы. Доку меты, являющееся основанием для бухгалтерских записей по учету основных фондов, должны отвечать следующим требованиям: четкое и полное заполнение всех реквизитов и граф; обязательное наличие всех подписей лиц, ответственных за оформление данной операции; ссылки на решения, постановления или приказы, на основании которых произведена приемка, передача, описание, перемещение или переоценка основных средств. Кроме того, в документах на поступление и списание основных фондов должны быть указаны их стоимость и сумма износа.

Учет движения, начисление амортизации основных средств осуществляется на следующих счетах:

131 «Износ основных средств» — счет пассивный, кредитовое сальдо по которому показывает сумму износа основных средств предприятия.

Оборот по кредиту этот счета отражает начисление износа, оборот по дебету — уменьшение суммы износа;

15 «Капитальные инвестиции» — счет активный, дебетовое сальдо которого показывает сумму приобретенных или изготовленных необоротных активов. Оборот по дебету отражает увеличение расходов на приобретение или изготовление необоротных активов: оборот по кредиту — их уменьшение в результате ввода в эксплуатацию.

83 «Амортизация» — счет активный, распределительный, предназначен для обобщения информации о сумме начисленной амортизации. По дебету показывается сумма начисленной амортизации; по кредиту — ее списание на счет 23 «Производство» и счета класса 9.

Поступление основных средств отражается по первоначальной стоимости бухгалтерской записью:

Дебет 10 «Основные средства»

Кредит 63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Если поступившие основные средства требуют монтажа, го делается запись:

Дебет 15 «Капитальные инвестиции» Кредит 63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

В дальнейшем, в процессе монтажа или доработки объекта, бухгалтерский учет расходов на изготовление, сооружение, объектов основных средств, их реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение осуществляется на дебете счета 15 «Капитальные инвестиции» в корреспонденции с кредитом счетов 205 «Строительные материалы», 63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 661 «Расчеты по заработной плате» и т.п.

Введенные в эксплуатацию объекты по сумме затрат на их изготовление и приобретение отражаются следующей записью: Дебет 10 «Основные средства» Кредит 15 «Капитальные инвестиции».

В налоговом учете, в случае осуществления расходов на приобретение основных фондов, балансовая стоимость соответствующей группы увеличивается на стоимость их приобретения с у четом транспортных, страховых и других расходов, понесенных в связи с таким приобретением, без учета уплаченного налога на добавленную стоимость.

Большинство правонарушений в операциях с основными средствами в настоящее время происходит в процессе их приватизации. Для проверки законности и правильности приватизационных процессов необходимо, прежде всего, проверить точность балансовой оценки основных средс1 в как в целом по предприятию, так и по отдельным группам и инвентарным объектам.

Балансовая стоимость каждого объекта основных средств определяется по формуле:

где:

Б — балансовая стоимость единицы основных средств на дату оценки;

Б0, — балансовая стоимость этого же объекта на 1 июля 1997 года;

Р стоимости каждого объекта основных средств на 1 июля 1997 года ревизор должен проверить материалы индексаций основных средств, которые должны были проводить все предприятия независимо от форм собственности по состоянию на 1 мая 1992 года, на 1 августа 1993 года, на 1 января 1995 года и на 1 апреля 1996 гола согласно соответствующим постановлениям Кабинета Министров Украины, а также правильность применяемых до 1 июля 1997 года норм амортизационных отчислений и понижающих коэффициентов к ним. До этого срока амортизация основных средств начислялась от первоначальной стоимости каждого объекта по нормам, введенным в действие с 01.07.91 г

Важным элементом контроля основных средств является проверка правильности начисления их амортизации, порядок расчета которой значительно изменился с 1 июля 1997 года.

Под амортизацией основных фондов в налоговом учете следует понимать постепенное отнесение расходов на их приобретение, изготовление или улучшение на уменьшение скорректированной прибыли предприятия в пределах норм амортизационных отчислений, установленных законом Украины «О налогообложении прибыли предприятий».

Не подлежат амортизации и полностью включаются в состав валовых расходов отчетного периода расходы предприятия:

— на приобретение и откорм продуктивного скота;

— на выращивание многолетних плодоносящих насаждений;

— на приобретение основных фондов или нематериальных активов в целях их дальнейшей продажи другим лицам либо их использование в качестве комплектующих других основных фондов, предназначенных для дальнейшей продажи другим лицам;

— на содержание основных фондов, находящихся на консервации.

Под консервацией основных фондов понимают комплекс мер, направленных на долгосрочное сохранение основных фондов предприятия в случае прекращения производственной и другой хозяйственной деятельности с возможностью дальнейшего восстановления их функционирования. Работы по консервации должны проводиться в соответствии с «Положением о порядке консервации основных производственных фондов предприятий», утвержденным постановлением Кабинета Министров Украины от 28.10.97 г. В частности, консервация, содержание и расконсервация основных фондов предприятия должна осуществляться в соответствии с проектом консервации, который должен быть утвержден:

— органом, уполномоченным управлять его имуществом, для предприятий, основанных на государственной форме собственности;

— собственником по согласованию с министерством или другим центральным органом исполнительной власти — для предприятий, которые имеют стратегическое значение для экономики и безопасности страны, или с Министерством экономики, если предприятие занимается деятельностью, которая касается нескольких отраслей экономики;

— собственником — для остальных предприятий.

Поэтому контролер должен проверить наличие такого проекта на предприятии, где имеются законсервированные объекты.

Не подлежат амортизации и производятся за счет соответствующих источников финансирования:

расходы бюджетов на строительство и содержание сооружений благоустройства и жилых домов, приобретение и сохранение библиотечных и архивных фондов:

расходы бюджетов на строительство и содержание автомобильных дорог общего пользования,

расходы на приобретение и сохранение Национального архивного фонда Украины, а также библиотечного фонда, который формируется и содержится за счет бюджетов, библиотечных и архивных фондов;

расходы на приобретение, ремонт, реконструкцию или другие улучшения непроизводственных фондов.

Под термином «непроизводственные фонды» следует понимать капитальные активы, которые не используются в хозяйственной деятельности предприятия.

Сумма амортизационных отчислений за отчетный период определяется путем умножения балансовой стоимости каждой труппы основных фондов на начато отчетного периода на норму амортизации, которая устанавливается действующим законодательством в проценте к балансовой стоимости каждой из групп. Причем проверяющим следует постоянно следить за изменениями применяемых к этим нормам коэффициентов, которые вводятся соответствующими законами Украины. Так, до 2004 года применялись такие нормы амортизации в расчете на календарный квартал: группа I 1,25%; группа 2 6,25%, группа 3 3,75%.

Амортизация учитывается на кредите счета 13 «Износ необоротных активов», субсчет 131 «Износ основных средств». При начислении амортизации дебетуются счета 23 «Производство», 91 «Обще1фоизводственные расходы», 92 «Административные расходы», 93 «Расходы на сбыт» или счет 83 «Амортизация», субсчет 831 «Амортизация основных средств».

Амортизация отдельного объекта основных фондов группы 1 должна производиться до достижения балансовой стоимости такого объекта ста необлагаемых налогом минимумов доходов граждан.

Остаточная стоимость такого объекта относится к составу валовых расходов по результатам соответствующего периода, а стоимость такою объекта приравнивается к нулю.

Не подлежат амортизации и производятся за счет соответствующих источников финансирования:

расходы бюджетов на строительство и содержание сооружений благоустройства и жилых домов, приобретение и сохранение библиотечных и архивных фондов:

расходы бюджетов на строительство и содержание автомобильных дорог общего пользования,

расходы на приобретение и сохранение Национального архивного фонда Украины, а также библиотечного фонда, который формируется и содержится за счет бюджетов, библиотечных и архивных фондов;

расходы на приобретение, ремонт, реконструкцию или другие улучшения непроизводственных фондов.

Под термином «непроизводственные фонды» следует понимать капитальные активы, которые не используются в хозяйственной деятельности предприятия.

Сумма амортизационных отчислений за отчетный период определяется путем умножения балансовой стоимости каждой труппы основных фондов на начало отчетного периода на норму амортизации, которая устанавливается действующим законодательством в проценте к балансовой стоимости каждой из групп. Причем проверяющим следует постоянно следить за изменениями применяемых к этим нормам коэффициентов, которые вводятся соответствующими законами Украины. Так, до 2004 года применялись такие нормы амортизации в расчете на календарный квартал: группа I 1,25%; группа 2 6,25%, группа 3 3,75%.

Амортизация учитывается на кредите счета 13 «Износ необоротных активов», субсчет 131 «Износ основных средств». При начислении амортизации дебетуются счета 23 «Производство», 91 «Обще1Гроизводственные расходы», 92 «Административные расходы», 93 «Расходы на сбыт» или счет 83 «Амортизация», субсчет 831 «Амортизация основных средств».

Амортизация отдельного объекта основных фондов группы 1 должна производиться до достижения балансовой стоимости такого объекта ста необлагаемых налогом минимумов доходов граждан.

Остаточная стоимость такого объекта относится к составу валовых расходов по результатам соответствующего периода, а стоимость такого объекта приравнивается к нулю.

группы: расходы, связанные с улучшением объекта, относятся на увеличение первоначальной стоимости основных средств; расходы, которые осуществляются для поддержания объекта в рабочем состоянии относятся к расходам текущего периода.

Предприятия всех форм собственности имеют право проводить в налоговом учете ежегодную индексацию стоимости основных фондов и нематериальных активов на коэффициент индексации, который определяется по формуле:

где:

I, а также отражаются в других регистрах аналитического и синтетического учета. Начиная со следующего месяца после проведения индексации, амортизационные отчисления по основным фондам должны 1фоизводигься от проиндексированной балансовой остаточной стоимости в соответствии с действующими нормами амортизации и утвержденными поправочными коэффициентами к ним.

В ходе подготовительных работ к приватизации необходимо провести полную инвентаризацию основных фондов. В инвентаризационных описях приводят полное название и назначение каждого объекта, инвентарные номера, технические и эксплуатационные характеристики. Ревизор выборочно должен проверить фактическое наличие этих средств. Особо обращается внимание на наличие недействующего и излишнего оборудования.

Оценка неучтенных объектов, выявленных при инвентаризации, должна производиться в соответствии с реальной стоимостью их воспроизводства в современных условиях, а износ определяется по действительному техническому состоянию. Сведения об их экспертной оценке и износе оформляются соответствующими счетами.

Все объекты основных фондов должны быть закреплены за материально ответственными лицами. Поэтому проверяющий должен изучить, правильно ли отражаются в учете операции по списанию недостающих основных средств, выявленных в процессе инвентаризации, правильно ли определена сумма ущерба и полностью ли она отнесена на конкретных материально ответственных лиц.

Полностью изношенные основные средства, непригодные к эксплуатации, включаются в отдельную инвентаризационную опись и списываются в соответствии с установленным порядком с обязательным оприходованием товарно-материальных ценностей, полученных в результате ликвидации таких объектов.

При проверке операций по выбытию основных средств необходимо установить, существует ли на предприятии постоянно действующая комиссия, утвержденная руководством для определения непригодности и невозможности использования отдельных объектов и неэффективности дальнейшего их ремонта. Эта комиссия должна оформлять документы на выбытие основных средств, а для автотранспортных средств форма 03-4. Ревизор должен исследовать точность определения сумм начисленного по этим объектам износа и результатов от продажи или ликвидации, а также правильность отражения их на счетах бухгалтерского учета.

Реализацию инвентарных объектов основных производственных фондов отражают следующими записями:

— по дебету счета 377 «Расчеты с прочими дебиторами» и кредиту счета 742 «Доход от реализации необоротных активов» на договорную стоимость продажи объекта;

— по дебету счета 742 «Доход от реализации необоротных активов» и кредиту счета 641 «Расчеты по налогам» на сумму налоговых обязательств по НДС;

— по дебету счета 131 «Износ основных средств» и кредиту счета 10 «Основные средства» — на сумму износа;

— по дебету счета 972 «Себестоимость реализованных необоротных активов» и кредиту счета 10 «Основные средства» - на сумму остаточной стоимости объекта;

— по дебету счета 742 «Доход от реализации необоротных активов» и кредиту счета 793 «Результат прочей обычной деятельности» — на сумму финансового результата от продажи объекта;

— по дебету счета 793 «Результат прочей обычной деятельности» и кредиту счета 972 «Себестоимость реализованных необоротных активов» — на сумму остаточной стоимости, списанной на финансовые результаты;

по дебету счета 311 «Текущие счета в национальной валюте» и кредиту счета 377 «Расчеты с прочими дебиторами» — на сумму оплаты за объект.

Ликвидация основных средств также по-разному отражается в налоговом и бухгалтерском учете. Порядок списания стоимости ликвидируемых объектов в налоговом учете определяется налоговым законодательством, а в бухгалтерском учете списание осуществляется с учетом выбранной предприятием учетной политики.

Ликвидация основных средств отражается по дебету счета 131 «Износ основных средств» и кредиту счета 10 «Основные средства» на сумму износа основных средств. Одновременно на остаточную стоимость основных средств делается запись по дебету счета 976 «Списание необоротных активов» и кредиту счета 10 «Основные средства» и начисляется НДС дебет счета 976 «Списание необоротных активов», кредит счета 641 «Расчеты по налогам».

Расходы по ликвидации основных производственных фондов и стоимость полученных от их ликвидации товарно-материальных ценностей включаются соответственно в валовые расходы и валовые доходы в налоговом учете и отражаются как прочие доходы от обычной деятельности. При этом в бухгалтерском учете делают записи:

— по дебету счетов 20 «Производственные запасы», 22 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», 28 «Товары» и кредиту счета 746 «Прочие доходы от обычной деятельности» на сумму оприходованных материалов, запчастей и других ресурсов, оставшихся после ликвидации основных средств;

— по дебету счета 976 «Списание необоротных активов» и кредиту счетов 131 «Износ основных средств», 66 «Расчеты по оплате труда», 65 «Расчеты по страхованию», 20 «Производственные запасы» на сумму расходов при проведении работ по ликвидации основных средств.

Особо следует обратить внимание на реальность оприходования пригодных для использования деталей и материалов, полученных от ликвидации объектов основных средств. Неотражение в бухгалтерском учете операций по оприходованию материалов, узлов и деталей после ликвидации основных средств позволяет в дальнейшем производить замену новых объектов основных средств устаревшими, которые были списаны по актам, оформленным с нарушениями действующих нормативных документов, но не уничтожены. Необходимо также обратить внимание на продажу основных средств частным лицам и проверить, не были ли при этом незаконно занижены пены, например, вследствие неправильной индексации объектов.

Контроль основных средств в арендных коллективах имеет некоторые особенности. В первую очередь следует проверить договор аренды основных средств, где должны быть указаны сроки аренды, размер арендной платы, какая сторона осуществляет ремонт основных средств и т.п., а также записи на забалансовом счете арендованных основных средств.

Например, предприятие «А» получило согласно договору в оперативную аренду производственное оборудование от фирмы «В» на сумму 400 тыс. грн. Однако на предприятии «А» это оборудование было отражено на балансовом счете 10 «Основные средства» с соответствующим увеличением собственного капитала по счету 42 «Дополнительный капитал», хотя в соответствии с принципом автономности эти средства должны учитываться на забалансовом счете 01 «Арендованные необоротные активы»

В дальнейшем данные такого баланса были использованы предприятием «А» для получения кредита в банке «Альфа». В качестве обеспечения кредита выступали якобы имеющиеся на предприятии и показанные в 1 разделе актива баланса основные средства в сумме 400 тыс. грн.

В дальнейшем оборудование было возвращено фирме «В», кредит был конвертирован в твердую валюту и переведен на счет предприятия «F» в оффшорную зону в качестве предоплаты за поставку товаров. Однако затем предприятие «F» было признано банкротом, кредит не был возвращен. Руководитель предприятия «А» выехал на постоянное место жительства за рубеж. Таким образам неправильное отражение полученного оборудования в балансе явилось одной из причин получения необеспеченного кредита.

При осуществлении проверки у арендодателей ревизор должен выяснить, не сданы ли в аренду основные средства, необходимые проверяемому предприятию для выполнения собственной производственной программы; по каким ставкам установлена арендная плата за сданные в аренду основные средства и возмещает ли она суммы начисленной амортизации; своевременно ли и полно вносится арендная плата; осуществляется ли своевременно текущий и капитальный ремонт переданных в аренду основных средств: своевременно и в хорошем ли техническом состоянии возвращаются объекты.

При проверке правильности установления ставки арендной платы обращается внимание на то, что она должна покрывать расходы по амортизации и ремонту основных средств и обеспечивать получение прибыли предприятию.

С целью совершения хищений основных средств и уклонения от налогообложения могут использоваться самые изощренные способы маскировки информации е использованием основных средств.

Например, частное предприятие «Иванов» получило от гр Иванова И.И. основные средства на сумму 100 тыс. грн. Это оборудование предприятие отразило на забалансовом счете, хотя в соответствии с договором оно передавалось в собственность ЧП «Иванов» и должно было отражаться в балансе предприятия. Отражение же оборудования на забалансовом счете позволяло предприятию избегать применения к нему такого вида санкций как налоговый залог.

Оборудование использовалось в производственном процессе ЧП «Иванов», однако амортизация на него не начислялась. Основной объем выпущенной продукции передавался гр. Ивановой А. А в качестве арендной платы за предоставленное в аренду помещение в оценке по производственной себестоимости. Оценка по производственной себестоимости в результате недоначисления амортизации была в 2 раза ниже обычных цен, которые должны применяться при расчетах со связанными лицами. Годовой размер арендной платы составил 50 тыс. грн.

Таким образом объем реализации 411 «Иванов» в этом случае был занижен на 50 тыс. грн., а сумма доначисленного НДС составила 10 тыс. грн.

К основным способам совершения хищений основных средств можно отнести следующие.

1. Хищения, скрываемые путем составления подложных актов на списание основных средств.

Суть нарушения заключается в том, что под видом устаревших и негодных к эксплуатации объектов списываются и расхищаются новые или вполне пригодные к эксплуатации, а на предприятии остаются те, которые подлежат на самом деле списанию. Для этого в актах на списание искажаются даты приобретения списываемых объектов. Могут также производиться искажения в инвентарных карточках.

Для выявления таких нарушений анализируются данные следующих документов: «Акт приемки-передачи основных средств». «Инвентарная карточка учета основных средств» и «Акт списания основных средств» по каждому' списываемому объекту. Кроме того, необходимо рассмотреть документы на оприходование пригодных для использования деталей и материалов, полученных от ликвидации объектов основных средств. Неотражение в учете операций по оприходованию материалов, узлов и деталей после ликвидации основных средств позволяет в дальнейшем производить замен новых объектов основных средств устаревшими.

2. Непроведение индексации основных средств или индексирование их стоимости по заниженным коэффициентам.

В случае проведения индексации основных средств их стоимость в денежном выражении увеличивается. Если продажа объекта осуществляется без индексации, предприятие теряет часть своего дохода.

Выявление такого рода нарушений осуществляется в результате проверки наличия на предприятии Ведомости индексации балансовой стоимости основных фондов и их износа на каждую дату официальной индексации и сличения индексов переоценки в ведомости с официально установленными индексами. Одновременно проверяется информация по операциям, связанным с продажей основных средств, приватизацией предприятий, которые осуществлялись накануне проведения индексации.

Например, харьковское СПК не проиндексировала стоимость приватизируемого имущества. Разница между остаточной стоимостью имущества и индексированной стоимостью составилa 32,3 млн. грн. Это привело к тому, что имущество перешло во владение трудового коллектива не путем выкупа той части имущества, которое принадлежит государству, а фактически бесплатно.

По факту злоупотребления служебным положением руководством фабрики прокуратурой Харьковской области было возбуждено уголовное дело.

**2**. Исследование операций по учету производственных запасов

В повышении эффективности работы предприятий важную роль играет рациональное и эффективное использование материальных ресурсов, которые являются основой производственной деятельности. Предметы труда, предназначенные для обработки, переработки, либо для хозяйственных нужд, принадлежащие предприятию, составляют материально-производственные запасы. К ним относятся сырье, материалы, топливо, запасные части, тара, строительные материалы, товары, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы.

Характерной особенностью производственных запасов является то, что они полностью потребляются в каждом цикле производства, и поэтому для каждого нового производственного процесса их необходимо заменять новыми.

Для учета материальных ценностей используются следующие активные счета:

20 - «Производственные запасы» по субсчетам: 201 - «Сырье и материалы»;

202- «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»;

203- «Топливо»;

204- «Тара и тарные материалы»; 205 - «Строительные материалы»;

206- «Материалы, переданные в переработку»; 207 - «Запасные части»,

208- «Материалы сельскохозяйственного назначения;

209- «Прочие материалы»;

22 - «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы»; 28 - «Товары».

Малые предприятия могут учитывать все ценности на счете 20 «Производственные запасы».

Важным условием правильной организации учета и контроля за сохранностью и использованием материалов является надлежащее оформление их поступления, хранения и отпуска.

Основным источником поступления материальных ресурсов на предприятие являются поставщики. Материальные ценности, поступающие от поставщиков, сопровождаются Счетами-фактурами, Товарно-транспортными накладными и другими документами, в которых указывается наименование и количество груза, поставщик и порядок оплаты. Получение материалов непосредственно у поставщиков или у транспортной организации производится материально ответственным лицом, на которого в бухгалтерии выписывается Доверенность. Подпись лица, которому' поручено получение ценностей, заверяется руководителем и главным бухгалтером предприятия. Выданные доверенности должны регистрироваться в специальном Журнале регистрации доверенностей и выдаваться под расписку материально ответственным лицам. Следует иметь в виду, что новая доверенность может быть выдана лицу лишь после того, как оно отчиталось в исполнении поручения по ранее выданной доверенности. В настоящее время доверенности относятся к документам строгой отчетности и учитываются на забалансовом счете 08 «Бланки строгого учета».

Сопроводительные документы поставщиков регистрируются в специальном журнале, где каждому первичному документу присваивается порядковый номер. Причем во всех документах указывается сумма налога на добавленную стоимость, которая в стоимость материала не входит, а записывается отдельной строкой.

Материалы, поступающие на склад, тщательно проверяются на соответствие их качества, количества, ассортимента данным, указанным в сопроводительных документах. Если расхождений не выявлено, то материалы принимаются на склад, а их приход оформляется либо непосредственно на основании документов поставщиков, либо путем выписки Приходных ордеров типовой формы. В случаях, когда наблюдаются расхождения между данными сопроводительных документов и фактическим состоянием груза по количеству и качеству, а также для оформления трутов, которые поступили без сопроводительных документов, составляется Акт приема материалов.

Учет расчетов с поставщиками товарно-материальных ценностей ведется на активно-пассивном счете 63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Комбинированным регистром для учета расчетов с поставщиками является журнал 3, в котором ведется синтетический учет по кредиту счета 63. и ведомость 3.3 к нему, в которой ведется аналитический учет по каждому приходному и платежному документу. Записи в ведомости 3.3 отражаются по мере признания обязательств на основании первичных документов.

Синтетический учет материальных ценностей ведется по и\ фактической себестоимости, которая состоит из закупочной цены и транспортно-заготовительных расходов, включающих в себя расходы по транспортировке, наценки, комиссионные и таможенные сборы, расходы по страхованию, а также потери материалов в пути в пределах норм естественной убыли.

При поступлении материалов на предприятие от поставщиков, на их фактическую себестоимость без НДС, дебетуются счета 20 «Производственные запасы», 22 «МБШ, 28 «Товары» и кредитуется счет 63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». На сумму указанного в сопроводительных документах НДС дебетуется счет 641 «Расчеты по налогам» и кредитуется счет 63.

Если при приеме ценностей по принятому к оплате счету поставщика будет выявлена недостача по его вине или вине транспортной ор1ани-зации, то счета материальных ценностей дебетуются только на сумму фактически принятых материалов, а на сумму недостач дебетуется счет 374 «Расчеты по претензиям». Счет 63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в этом случае кредитуется на всю сумму, указанную в сопроводительных документах, независимо от недостачи.

Принятые на ответственное хранение материалы, от оплаты которых пред1фиягие отказалось, учитываются на забалансовом счете 023 «Материальные ценности на ответственном хранении».

На материальные ценности, поступившие от подотчетных лиц, составляются приходные ордера, а на счетах, приложенных к авансовому отчету, проставляется отметка заведующим складом со ссылкой на номер приходного ордера. При этом дебетуются счета учета материальных ценностей и кредитуется счет 372 «Расчеты с подотчетными лицами». На складе кладовщиком каждому виду материальных ценностей присваивается номенклатурный номер, который повторяется во всех первичных документах, отражающих движение этого материала.

Складской учет материалов ведется в Карточках складского учета материалов или книгах. В этих регистрах записи делаются по каждому приходному или расходному документу, и после каждой операции выводится остаток данного вида материалов. Первичные документы сдаются в бухгалтерию для дальнейшего учета и хранения согласно составляемым реестрам.

Выдача материальных ценностей со склада производится материально ответственными лицами по документам, оформленным надлежащим образом. Внутренний отпуск материалов оформляется Лимитно-заборными картами. Накладными-требованиями на отпуск материалов.

Лимитно-заборные карты применяются при систематическом потреблении производственными подразделениями определенных материалов. В такой карте указывается количество данного материала, подлежащего отпуску со склада в цех в течение месяца. Один экземпляр карты передается в цех, другой на склад, где хранятся материалы. При получении материалов в пределах лимита мастер цеха расписывается в Лимитно-заборной карте, находящейся на складе, а кладовщик — в экземпляре, находящимся в цехе, подтверждая факт отпуска материалов. В конце месяца все экземпляры Лимитно-заборных карт передаются в бухгалтерию для их обработки и составления учетных записей.

В случае перерасхода лимита составляется особое требование на отпуск материала, которое подписывается главным инженером или директором, и выписывается накладная склада.

При отпуске материалов в производство дебетуются счета учета затрат на производство: 23 «Производство». 91 «Общепроизводственные расходы» или счет 80 «Материальные расходы» и кредитуются счета учета материальных ценностей.

Сторонним организациям отпуск материалов оформляется приказами, счетами-фактурами и товарно-транспортными накладными. Выдача материалов при этом осуществляется непосредственно представителям покупателя на основании надлежащим образом оформленных доверенностей на право получения ценностей и отражается в учете как реализация товаров.

В бухгалтерии предприятия учет материальных ценностей ведется в накопительных ведомостях по каждому виду материалов, и группе, в которую входят предметы со сроком службы менее одною года или менее одного операционного цикла независимо от стоимости. В эту труппу включаются инструменты, хозяйственный инвентарь, специальное оснащение, специальная одежда и т.п.

Для учета перечисленных выше предметов применяется синтетический счет 22 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы».

Объекты данной группы не следует путать с малоценными необоротными материальными активами. В группу малоценных необоротных материальных активов входят предметы, срок полезного использования которых превышает один год или один операционный цикл. Такие объекты относятся к необоротным активам, они подлежат амортизации и учитываются на счете 112 «Малоценные необоротные материальные активы». Их износ отражается на счете 132 «Износ прочих необоротных материальных активов». Нормы начисления износа устанавливаются предприятиями самостоятельно.

В отличие от материалов, МБП в процессе производства потребляются постепенно, поэтому необходимо вести учет их наличия в местах эксплуатации. С целью контроля за движение МБП в процессе их использования, правильностью и своевременностью их списания Министерство статистики Украины своим приказом № 145 от 22.05.1996 г. утвердило перечень типовых форм первичных документов по учету МБП.

Так, например, списание морально устаревших, изношенных непригодных к эксплуатации МБП осуществляется по Акту на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов; списание и обмен непригодных к эксплуатации инструментов производится по Акту на списание инструментов и их обмену на пригодные: на каждого работника, получившего под расписку МБП, оформляется Карточка учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

Необходимыми условиями обеспечения сохранности товарно-материальных ценностей являются правильная организация складского хозяйства и контрольно-пропускной системы, а также кадрового обеспечения служб материально-технического обеспечения предприятия.

В ходе проверки необходимо изучить материалы, которые имеются в отделе кадров по вопросам подбора, приема, перемещения и увольнения материально ответственных лиц. По данным трудовых книжек и личных листков требуется установить, не назначаются ли на эти должности лица, имеющие судимости за корыстные преступления, согласовывалось ли их назначение и перемещение с главным бухгалтером предприятия.

Далее следует проверить:

а) заключены ли письменные договора с этими лицами о полной материальной ответственности;

б) определен ли круг должностных лиц, которым предоставлено право подписывать документы на получение и отпуск материалов со склада, а также выдавать разрешение на вывоз материальных ценностей с предприятия;

в) соблюдается ли установленный порядок выдачи доверенностей;

г) предоставляются ли ежегодные отпуска материально ответственным лицам с передачей ценностей лицам, которые их замещают.

В начале ревизии товарно-материальных ценностей проверяется состояние складских помещений, оснащение мест хранения весами, мерной тарой и другими измерительными приборами. Склады должны быть оборудованы стеллажами, полками и другими приспособлениями для хранения материалов. Следует также проверить состояние охраны предприятия и соблюдение пропускного режима.

Как показывает практика, основными причинами недостач и хищений товарно-материальных ценностей являются:

— отсутствие в ряде производств технически обоснованных норм расхода сырья и материалов;

— списание материалов на производство по завышенным нормам или замена дорогостоящего сырья более дешевым;

— неоправданно высокие нормы естественной убыли и производственных потерь, приемка и отпуск материалов без взвешивания, обмера, пересчета и технических испытаний их качества;

— недостаточная ответственность должностных лиц за своевременное и правильное составление первичной документации на расход материалов и нечеткая организация оперативного учета движения деталей, узлов и полуфабрикатов в производстве и недостаточная их сохранность;

- неудовлетворительное состояние бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля.

По результатам проверок разрабатывается система мер по ликвидации причин и условий, порождающих расточительность, бесхозяйственность и злоупотребления. Большую роль в предотвращении потерь и хищений материалов играет точность определения веса и качества при поступлении, хранении и отпуске материалов. Поэтому в ходе проверки необходимо отметить случаи, когда материалы отпускаются в производство без взвешиваний и замеров, пересчета или без технического испытания качества.

Важным фактором повышения эффективности производства и конкурентоспособности выпускаемой продукции является нормирование расходов материалов. Поэтому в необходимых случаях для определения действительного расхода материалов во время проведения ревизии производятся контрольные запуски материалов в производство. По их результатам составляется акт, который помимо ревизора подписывают соответствующие специалисты и эксперты. Эти данные могут быть использованы для восстановления учета по расходу материалов. Полученные данные должны быть сличены с фактическими данными о расходе отдельных групп материалов, определены результаты, а у материально ответственных лиц должны быть собраны пояснения по данному вопросу.

Одной из предпосылок контроля за расходом материалов является установление строгого порядка лимитирования их выдачи. Лимиты должны устанавливаться на основе научно обоснованных норм расхода, объема производственной программы и с учетом остатков неизрасходованных материалов на начало планируемого периода. Для анализа и обобщения отклонений расхода материалов от установленных норм на предприятиях с серийным и массовым типом производства должна существовать классификация причин перерасхода и экономии сырья и материалов.

Важным элементом проверки запасов материальных ресурсов является изучение материалов проводимых на предприятии контрольных проверок и инвентаризаций. Порядок их проведения и оформления результатов подробно описан в подразделе 1.3.

Расхождения между данными бухгалтерского учета и фактическим наличием материальных средств, которые установлены при инвентаризации, должны регулироваться предприятием в таком порядке:

1. Материальные ценности и другое имущество, которое выявилось в излишке, подлежат оприходованию и отражению в учете как прочие доходы. При этом дебетуются счета учета материальных запасов и кредитуется счет 719 «Прочие доходы от операционной деятельности», что в результате увеличивает прибыль предприятия как объект налогообложения.

2. Общая сумма выявленных недостач с кредита счетов уче1а материальных запасов сначала относится на дебет- счета 947 «Недостачи и потери от порчи ценностей», а затем распределяется в соответствии с решениями инвентаризационной комиссии.

2.1. Недостачи в пределах норм естественной убыли списываются, по решению руководителя предприятия, на счета затрат производства или расходов на сбыт, т.е. дебетуются счета и кредитуется счет 947.

2.2. Сверхнормативные потери и недостачи материальных ценностей в тех случаях, по которым виновные лица не установлены, или если по иску о взыскании ущерба с виновных лиц судом отказано, относятся на убытки. При этом дебетуется счет 791 «Результаты основной деятельности» и кредитуется счет 947 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

2.3. Оставшаяся сумма недостач сверх норм естественной убыли, а также потери материальных ценностей относятся на конкретных винов ных лиц.

Сумма ущерба, который должен быть возмещен, рассчитывается в соответствии с Порядком определения размеров убытков от хищений, недостач, уничтожения материальных ценностей, утвержденным постановлением Кабинета Министров Украины № 116 от 22.01.96г. Согласно этом}' документу размер убытков от недостач материальных ценностей определяется по балансовой стоимости этих ценностей на момент установления такого факта с учетом индексов инфляции, которые ежемесячно определяет Министерство статистики, соответствующего размера налога на добавленную стоимость и размера акцизного сбора по специальной формуле.

Рассчитанный по этой формуле размер убытка относится на дебет счета 375 «Расчеты по возмещению причиненных убытков»; на сумму недостач по учетным ценам кредитуется счет 947 «Недостачи и потери от порчи ценностей», а разница между стоимостью недостающих материальных ценностей, отнесенных на виновных лиц по учетным ценам и стоимостью рассчитанного ущерба, относится на кредит счета 641 «Расчеты но налогам». В дальнейшем суммы, учитываемые на этом счете, т.е. разница между стоимостью недостачи по учетным ценам и исчисленной суммой ущерба, полностью подлежат перечислению в Государственный бюджет Украины.

Работник, причинивший ущерб, может добровольно покрыть его полностью или частично. По мере погашения задолженности по недостачам кредитуется счет 375 «Расчеты по возмещению причиненных убытков» и дебетуются счета 301 «Касса в национальной валюте» или 661 «Расчеты по заработной плате».

Для предприятия важно правильно отобразить результаты инвентаризации в учете во избежание штрафных санкций со стороны контролирующих органов.

Например, при проведении инвентаризации на предприятии «А», которое занимается торговлей нефтепродуктами и имеет в своем составе нефтебазу и 10 автозаправочных станций, было установлено следующее.

1. Недостача газа для заправки автомобилей на нефтебазе по цене 1 грн./л в количестве 400000 7 на сумму 400000 грн.

2. Излишки бензина А-95 в количестве 400000л по цене 2 грн./л на сумму 800000 грн. на АЗС. Решением инвентаризационной комиссии эти излишки и недостачи были зачтены как пересортица, и никаких штрафных санкций к материально ответственным лицам и мер по возмещению ущерба предприятием не было предпринято.

В соответствии с действующей инструкцией о порядке проведения инвентаризации зачет излишков и недостач по пересортице допускается при условии, что эти излишки и недостачи обнаружены у одного и того же материально ответственного лица. В соответствии с Правилами организации торговли нефтепродуктами, торговлю бензином на каждой из АЗС должно осуществлять отдельное материально ответственное лицо, поэтому излишки на АЗС не могут быть зачтены в покрытие недостачи по нефтебазе.

Таким образом, материально ответственное лицо нефтебазы обязано возместить обнаруженную недостачу; на АЗС излишки выявленного бензина должны быть оприходованы, отражены в составе прочих доходов от операционной деятельности в бухгалтерском учете, а в налоговом учете эти излишки должны были бы быть отражены в составе валовых доходов. В результате неправильного отражения результатов инвентаризации предприятие занизило налогооблагаемый доход в сумме обнаруженных излишков на АЗС. а также не перечислило в бюджет разницу между обнаруженной суммой недостачи на нефтебазе в учетных ценах и размерам рассчитанного ущерба.

При подготовке дел об уголовной ответственности за причиненный ущерб следователь должен собрать следующие материалы:

— данные бухгалтерского учета и иные документы о наличии и размере прямою действительного ущерба: материалы инвентаризации, акты ревизии и у четные документы, акты и другие документы о недостаче, порче, утере, уничтожении имущества, заключения бюро товарных экспертиз, справки и иные документы о стоимости имущества, а также о суммах, израсходованных на восстановление имущества, удовлетворение претензий третьих лиц и т.п. Если для выяснения вопроса о размере ущерба, обстоятельств его причинения имеется потребность провести бухгалтерскую или иную экспертизу, следователь должен назначить ее с учетом мнения лиц, которые участвуют в деле,

— доказательства умышленного нарушения обязанностей работником по трудовому договору и наличии причинной связи между его противоправным поведением и нанесенным ущербом, времени его выявления, объяснения работника акты и докладные записки должностных лиц, материалы служебных проверок, приказы по результатам проверки данного случая, заключения компетентных лиц или экспертов о допущенных нарушениях и причинах ушерба, документы о круге трудовых обязанностей работника;

— иные доказательства, имеющие значение дня определения вида материальной ответственности и размера сумм, которые подлежат взысканию: договора о полной индивидуальной или коллективной материальной ответственности, доверенности или иные разовые документы на получение работником под отчет материальных ценностей, данные о причинении работником ущерба, расчеты распределения ущерба между членами бригады, справки о тарифной ставке работника при бригадой материальной ответственности или его заработке за два последних календарных месяца, которые предшествовали дате выявления ущерба, данные об условиях труда и хранении материальных ценностей, докладные записки работника по этим вопросам.

При этом следует иметь в виду, что в случаях, когда предусмотрено обязательное документальное оформление, показания свидетелей не могут приниматься во внимание.

К основным способам совершения хищений товарно-материальных ценностей относятся следующие.

1. Выполнение бестоварных операций.

Суть этого способа хищения состоит в том, что фиктивными или поддельными документами оформляются реально не произведенные операции с материальными ценностями с соблюдением действующих правил оформления бухгалтерских документов. Бестоварные операции могут быть частично или полностью фиктивными, однако все они направлены на расхищение материалов путем присвоения денежных средств. Трудность их выявления в том, что фиктивные документы находятся в массе аналогичных достоверных документов и ничем от них не отличаются. Как показывает анализ результатов контрольно-ревизионной работы, наиболее распространенными вариантами бестоварных операций являются:

Оприходование непоступивших материалов с целью присвоения денежных средств, предназначенных для их приобретения:

— списание фиктивно оприходованных материальных ценностей на производственные и хозяйственные расходы;

— приписки в объемах выпуска продукции с целью фиктивного списания материалов;

присвоение материалов путем списания их на затраты производства по завышенным нормам;

сокрытие недостач при инвентаризации. Основными способами проверки таких операций являются: сравнение разных экземпляров одного и того же документа и различных документов, отражающих одну и ту же или взаимосвязанные операции; встречная проверка данных различных opганизаций, связанных хозяйственными связями: нормативный расчет расхода материалов.

Эффективность исследования таких нарушений зависит от правильного определения признаков, которые характеризуют возможность совершения бестоварных операций. Такими признаками являются:

несоответствие показателей в разных экземплярах одних и тех же документов, которые находятся у поставщиков и покупателей:

отсутствие платежных документов у предприятий-покупателей об оплате стоимости каких-либо материалов;

— отсутствие разрешения должностных лип на внутреннее перемещение материалов;

— отсутствие пропусков на вывоз и доверенностей на получение материальных ценностей;

- отсутствие транспортных документов на перевозку материалов и документов на оплату погрузочно-разгрузочных работ;

— наличие у предприятия-поставщика документов на отпуск материалов, которые не поступали на предприятие.

Следует подчеркнуть, что приведенные выше признаки, выявленные при исследовании документов, сами по себе не означают безусловное наличие бестоварных операций. Они могут быть и результатом ошибок и небрежности лип, которые оформляют первичные документы. Поэтому при дальнейшем исследовании могут применяться и другие методы фактического и документального контроля.

2. Хищение товарно-материальных ценностей путем их неоприходования на складе или неполного их оприходования.

В этом случае на складе приходуются не все товарно-материальные ценности, поступившие от поставщиков. В дальнейшем они реализуются на сторону или расчищаются другим способом.

Для выявления таких нарушений необходимо провести на предприятии взаимную проверку следующих документов:

— договоров на поставку товарно-материальных ценностей; документов на оплату и банковских выписок;

— документов по движению товарно-материальных ценностей на предприятии;-

— записей по счету 63 в журнале 3 и ведомости 3.3 к нему.

В случае необходимости проводится встречная проверка документов на проверяемом предприятии и на предприятии-поставщике.

Косвенным признаком наличия таких нарушений могут быть претензии поставщиков, связанные с несвоевременной оплатой поставленной ими продукции, или неудовлетворенные рекламации по поводу недогруза товарно-материальных ценностей

3. Создание излишков товарно-материальных ценностей с целью их дальнейшего расхищения.

Суть нарушения заключается в списании материальных ценностей не в объеме фактического их использования, а в больших объемах, за счет чего создаются их излишки. Эти излишки в дальнейшем присваиваются расхитителями.

Для выявления таких нарушений необходимо провести:

— Ивентаризацию на складах и в производственных подразделениях;

— контрольный запуск сырья в производство с целью установления фактического его расхода;

— взаимную проверку товарно-транспортных накладных, лимитно-заборных карт и накладных-требований на отпуск материалов.

**3.** Исследование операций по учету готовой продукции, товаров и

их реализации

Изделия считаются готовой продукцией в том случае, если они полностью закончены обработкой на данном предприятии, укомплектованы, точно соответствуют нормативно-технической документации, приняты отделом технического контроля, оформлены соответствующей приемосдаточной документацией и сданы на склад. Синтетический учет готовой продукции ведется на активном счете 26 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости. По дебету этого счета отражается поступление на склад готовой продукции, по кредиту — отпуск ее покупателям.

При поступлении готовых изделий из производства на склад на их фактическую производственную себестоимость делается следующая бухгалтерская запись: дебет счета 26 «Готовая продукция», кредит счета 23 «Производство».

Счет 23 «Производство» — калькуляционный, по дебету его собираются все производственные затраты данного предприятия. Затраты, включаемые в себестоимость продукции, группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам: материальные расходы, расходы на оплату труда, отчисления на социальные мероприятия, амортизация и прочие расходы. Подробная номенклатура затрат, включаемых в себестоимость продукции, приведена в классе 8 Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденном приказом Министерства финансов Украины №291 от 30.11.1990г.

Типовые проводки по учету производственных затрат, включаемых в себестоимость продукции, приведены ниже:

1) материальные затраты отражаются по кредиту счетов учета материальных ценностей и дебету счета 23.

Например, отпущены материалы для производственных нужд предприятия: Дебет 23 «Производство» Кредит 201 «Сырье и материалы»;

2) расходы на оплату труда отражаются по кредиту счета 66 «Расчеты по оплате труда».

Например, начислена зарплата производственным рабочим:

Дебет 23 «Производство»

Кредит 661 «Расчеты по заработной плате»;

3) к отчислениям на социальные мероприятия относятся отчисления в различные государственные целевые фонды. Эти отчисления отражаются по кредиту счета 65 «Расчеты по страхованию».

Например, начислены взносы в Пенсионный фонд: Дебет 23 «Производство»

Кредит 651 «Расчеты по пенсионному обеспечению;

4) амортизация начисляется по кредиту счета 13 «Износ необоротных активов».

Например, при начислении амортизации основных средств составляется проводка:

Дебет 23 «Производство»

Кредит 131 «Износ основных средств»;

5) прочие расходы отражаются, как правило, по кредиту счетов 30 «Касса», 31 «Счета в банках», 372 «Расчеты с подотчетными лицами» и т.д.

Haпример, оплачены услуги банка: Дебет 23 «Производство»

Кредит 311 «Текущие счета в национальной валюте».

Более легально вопросы формирования себестоимости продукции в финансовом учете изложены в ПБУ 16 «Расходы» и в различных отраслевых типовых положениях и инструкциях по планированию, учету и калькуляции себестоимости продукции. При этом для учета затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг и издержек обращения, кроме основного калькуляционного счета 23 «Производство», применяются также и другие счета; 91 «Общепроизводственные расходы», 92 «Административные расходы»; 93 «Расходы на сбыт» и другие. Однако вопросы калькуляции себестоимости продукции в настоящее время относятся к внутрихозяйственному или управленческому учету и практически не контролируются внешними контролирующтми органами. Объектом тщательного контроля в настоящее время являются валовые расходы, валовые доходы и налогооблагаемая прибыль предприятия, порядок определения которых регламентируется Законом Украины «О налогообложении прибыли предприятий» в редакции Закона Украины от 22.05.97 г. №283 97-ВР.

Выпущенная из производства готовая продукция поступает на склад, где она учитывается на карточках складского учета, которые открываются на каждый номенклатурный номер выпускаемых изделий аналогично учету материалов.

Крупные предприятия могут отдельно вести учет расходов на сбыт, к которым относятся затраты, связанные с реализацией продукции. Расходы на сбыт отражаются на счете 93 «Расходы на сбыт». Это активный собирательно-распределительный счет. В состав расходов на сбыт включаются: затраты на тару и упаковку продукции на складах; расходы по доставке продукции на станцию отправления, на ее погрузку в транспортные средства, затраты на содержание помещений для хранения продукции в местах ее реализации; оплата труда продавцов готовых изделий; комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовыми организациями; прочие расходы, связанные со сбытом продукции. Ежемесячно в доле, относящейся к реализованной продукции, внепроизводственные расходы, собираемые по дебету счета 93, с кредита этого счета списываются на счет 79 «Финансовые результаты».

Поступившие на предприятие товары учитываются на активном инвентарном счете 28 «Товары» по ценам приобретения. Учет затрат предприятия торговли, снабжения и сбыта ведутся на счете 285 «Торговая наценка» в номенклатуре статей, утвержденных отраслевыми Типовыми положениями но калькуляции издержек обращения в торговле.

Реализация продукции, товаров, работ и услуг является завершающей стадией кругооборота средств предприятий. Доход от реализации готовой продукции, товаров, услуг учитывается на счете 70 «Доходы от реализации».

Моментом реализации в бухгалтерском учете в настоящее время считается дата отгрузки продукции, товаров.

В налоговом учете момент реализации определяется по первому из двух событий: поступление выручки от реализации на текущий счет или в кассу предприятия или дата отгрузки продукции плательщиком налога.

По кредиту счета 70 «Доходы от реализации» отражается выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а по дебету — себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг; начисленный налог на добавленную стоимость; акцизный сбор; ввозная пошлина, таможенная пошлина и другие сборы и платежи, определенные действующим законодательством.

При отгрузке продукции на ее контрактную цену с учетом НДС составляется бухгалтерская запись:

Дебет 36 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 70 «Доходы от реализации».

Одновременно на сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет, делается запись:

Дебет 70 «Доходы от реализации» Кредит 641 «Расчеты по налогам».

При сопоставлении кредитового и дебетового оборотов счета 70 «Доходы от реализации» выявляется чистый доход от реализации продукции. Этот доход списывают на счет финансовые результаты записью:

Дебет 70 «Доходы от реализации»

Кредит 79 «Финансовые результаты».

Обороты по дебету и кредиту счета 70 при журнальной форме счетоводства отражаются в журнале 6. Аналитические данные о доходах даются в разделе II к журналу 6,

При анализе операций по реализации готовой проекции, товаров, работ и услуг необходимо проверить, включены ли в объем реализации стоимость готовой продукции, товаров, отгруженных в счет выполнения товарообменных контрактов, а также материальные ценности, отпускаемые работникам предприятий в счет погашения задолженности по заработной плате. Причем в объеме реализации готовая продукция, отпускаемая работникам предприятия, должна включаться не по производственной себестоимости, по которой она числится на счете 90 «Себестоимость реализации», а но цене реализации, включая нормальную прибыль и налог на доставленную стоимость.

Например, работникам акционерного предприятия, в котором трудовому коллективу принадлежит 75% акций, зарплата была начислена в сумме 100 тыс. грн. и выдана готовой продукцией в оценке по производственной себестоимости. Все удержания и начисления на эту сумму заработной платы в день ее выдачи были полностью перечислены в бюджет. При этом в бухгалтерском учете была сделана запись Дебет 661 «Расчеты по заработной тате» — Кредит 301 «Касса» а в налоговом учете эта сумма включена в валовой доход.

Однако следователь обратил внимание, что средняя рентабельность продукции по отношению к производственной себестоимости при реализации ее другим внешним потребителям составила в этом периоде 50%. Поскольку работники предприятия являются связанными лицами с данным предприятием, заработная плата, выданная готовой продукцией, должна выдаваться им исходя из обычных цен и, следовательно, в налоговом учете должен быть показан валовой доход в сумме-

100000 + 100000 x 0,5 = 150000 грн.

Тают образом, в результате этой операции предприятие занизило величину налога на прибыль на: 50000x0,3— 15000 грн

Кроме того, на сумму продажи предприятие должно было начислить НДС в размере 20%, то есть сумма заниженного налоговом обязательства по НДС составит: 150000x0,2 ~ 30000 грн.

Объектом особого внимания при проверке операций по отпуску материальных ценностей за пределы предприятия должны быть факты их реализации своим сотрудникам или коммерческим организациям, находящимся на территории предприятия. Проводя анализ законности и це-

При анализе операций по реализации готовой проекции, товаров, работ и услуг необходимо проверить, включены ли в объем реализации стоимость готовой продукции, товаров, отгруженных в счет выполнения товарообменных контрактов, а также материальные ценности, отпускаемые работникам предприятий в счет погашения задолженности по заработной плате. Причем в объем реализации готовая продукция, отпускаемая работникам предприятия, должна включаться не по производственной себестоимости, по которой она числится на счете 90 «Себестоимость реализации», а но цене реализации, включая нормальную прибыль и налог на доставленную стоимость.

Например, работникам акционерного предприятия, в котором трудовому коллективу принадлежит 75% акций, зарплата была начислена в сумме 100 тыс. грн. и выдана готовой продукцией в оценке по производственной себестоимости. Все удержания и начисления на эту сумму заработной платы в день ее выдачи были полностью перечислены в бюджет. При этом в бухгалтерском учете была сделана запись Дебет 661 «Расчеты по заработной тате» — Кредит 301 «Касса» а в налоговом учете эта сумма включена в валовой доход.

Однако следователь обратил внимание, что средняя рентабельность продукции по отношению к производственной себестоимости при реализации ее другим внешним потребителям составила в этом периоде 50%. Поскольку работники предприятия являются связанными лицами с данным предприятием, заработная плата, выданная готовой продукцией, должна выдаваться им исходя из обычных цен и, следовательно, в налоговом учете должен быть показан валовой доход в сумме-

100000 + 100000 x 0,5 = 150000 грн.

Таким образам, в результате этой операции предприятие занизило величину налога на прибыль на: 50000x0,3— 15000 грн\*

Кроме того, на сумму продажей предприятие должно было начислить НДС в размере 20%, то есть сумма заниженного налогового обязательства по НДС составит: 150000x0,2 ~ 30000 грн.

Объектом особого внимания при проверке операций по отпуску материальных ценностей за пределы предприятия должны быть факты их реализации своим сотрудникам или коммерческим организациям, находящимся на территории предприятия. Проводя анализ законности и цеили фабричных ярлыках, технических паспортах и других видах обозначения цен должна быть произведена комиссией, которая провела уценку, путем зачеркивания предыдущей цены и обозначения новой цены на каждой единице товара с подтверждением ее подписью председателя комиссии. Для реализации уцененных товаров и продукции предприятие должно широко использовать проведение специальных ярмарок, применять рекламные средства с сообщением о продаже товаров по сниженным ценам. Оперативный работник или следователь при анализе материалов уценки товаров и готовой продукции должен проверить, проводилось ли снижение цен на изделия, действительно не пользующиеся спросом, и была ли доведена до покупателей информация о снижении цен, так как уценка якобы неходовых товаров часто используется на предприятиях для незаконного обналичивания денежных средств с целью их хищения.

Например, па заводе «ЭТМ» продали готовую продукцию по цене 414,8 грн, занизив его реальную стоимость более чем на миллион гривен. После того, как этот электродвигатель прошел через цепочку подставных фирм-посредников, он был продан обогатительному комбинату в Казахстане за 435 тыс. долларов США, то есть по цене почти в 5 тыс. раз превышающей первоначальную.

В основном способы совершения хищений готовой продукции аналогичны тем, которые применяются при хищении товарно-материальных ценностей.

К особенным способам можно отнести выпуск неучтенной продукции. Этот способ очень распространен и применяется как с целью хищения продукции, так и с целью уклонения от налогообложения.

Основным признаком выпуска неучтенной продукции является резкое увеличение расходов предприятия в отдельные периоды при практически неизменных доходах.

Для выявления фактов выпуска неучтенной продукции необходимо провести сопоставление следующих документов:

— накладные на сдачу готовой продукции на склад; документы но начислению заработной платы; - документы по движению товарно-материальных ценностей.

Необходим комплексный анализ всех перечисленных документов на проверяемом предприятии, а в случае необходимости — и на предприятиях смежниках, которым поставляется продукция.

Однако если имеет место хорошо спланированная операция по производству и реализации неучтенной продукции, го преступники тщательно отслеживают содержание всех документов, в которых отражается движение такой продукции. Использование методов документального контроля в этом случае может не дать положительного эффекта. В этом случае количество неучтенной продукции, выпущенной предприятием, можно установить, применив дополнительно методы фактическою контроля, такие как инвентаризация, контрольный запуск сырья в производство, экспертная оценка качественных показателей используемого сырья и выпускаемой продукции.