МИНИСТЕРСТВО СПЕЦИАЛЬНОГО И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

# КОСТРОМСКОЙ ГОСУДАРСТВЕНЫЙ ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЙ

***УНИВЕРСИТЕТ***

## КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

**АУДИТ СЧЕТА**

**«ОБСЛУЖИВАЮЩИЕ ХОЗЯЙСТВА И ПРОИЗВОДСТВА»**

## КУРСОВОЙ ПРОЕКТ

|  |  |
| --- | --- |
| **Выполнил:** | **студентка V курса ЭФ гр. 96-Б-25****Моденова Л.А.** |
| **Проверил:** | **Левковская Т.Н.****К.Э.Н., доцент** |

# КОСТРОМА 2000

# Содержание

***Введение …………………………………………………………………………………………..***

1. ***Цель и задачи аудита счета «Обслуживающие хозяйства и производства» ………..***

***2. План и программа аудита …………………………………………………………………...***

***3. Подготовка рабочей документации аудита ………………………………………………***

1. ***Методы получения аудиторских доказательств ………………………………………..***
2. ***Оформление результатов аудита и предложения для аудиторского заключения ….***
3. ***Аудит правильности начисления и правильности списания со счета «Обслуживающие хозяйства и производства» ………………………………………………………***
4. ***Тестирование системы учета на счете «Обслуживающие хозяйства и производства» …………………………………………………………………………………………..***
5. ***Арбитражная практика ……………………………………………………………………***
6. ***Тесты ………………………………………………………………………………………….***

***Заключение ……………………………………………………………………………………….***

***Приложения ……………………………………………………………………………………...***

***Список литературы ……………………………………………………………………………..***

#### Введение

 В последние годы в методологии бухгалтерского учета РФ произошли кардинальные изменения. Появились новые объекты бухгалтерского учета, изменилась терминология, система налогообложения и т.д.

 Демократизация общества расширила возможности юридических лиц в выборе приемов и способов ведения бухгалтерского учета и фиксации их в учетной политике. Существенные изменения произошли и в отчетности. Ее состав, порядок оценки статей и содержание приблизились к международным стандартам.

Данная курсовая ставит своей целью раскрыть особенности учета на счете "Обслуживающие хозяйства и производства" в разрезе аудиторской проверки. Как показывает практика, при построении учетной системы данного вида актива на предприятиях возникают дискуссионные моменты, вытекающие порой из неодназначной трактовки российского законодательства в области учета. Это приводит к спорным вопросам между предприятием и налоговой инспекцией. В данной работе я указала основные направления, по которым проходит аудиторская проверка данного счета, а именно: что является объектом проверки, какие корреспрондирующие счета и какие проводки должен проверить аудитор, источники списания затрат с данного счета и т.д.

 На момент изложения я использовала действующие нормативные и законодательные акты РФ, учебные пособия по бухгалтерскому учету и аудиту таких авторов, как Булавина Л.Н., Подольский В.И., Терехов А.А. и т.д., а также статьи Волкова Н.Г., Захваткина В.С., Соколова В.Я. и некоторых других в периодических изданиях.

1. Цель и задачи аудита счета «Обслуживающие хозяйства и производства»

 Необходимо прежде всего указать, какие именно подразделения предприятия являются обслуживающими.Обслуживающими для любой организации являются хозяйства и производства, деятельность которых непосредственно не связана с процессом производства продукции, выполнения работ и оказания услуг.

 К обслуживающим производствам и хозяйствам относятся находящиеся на балансе организации:

* жилищно-коммунальные хозяйства (эксплуатация жилых домов, общежитий, прачечных и т.п.)
* пошивочные и другие обслуживающие производственный процесс мастерские
* детские дошкольные учреждения (ясли, сады)
* дома и базы отдыха, санатории, детские оздоровительные лагеря и другие учреждения оздоровительного и культурно-просветительского назначения
* подсобные сельские хозяйства
* столовые, буфеты
* другие аналогичные хозяйства.

 А поэтому целью аудита счета 29 «Обслуживающие хозяйства и производства» является установление соответствия применяемой в организации методики учета операций по данному счету и налогообложения действующим в Российской Федерации в проверяемом периоде нормативным документам. Это необходимо для того, чтобы выявить ошибки и определить степень их влияния на бухгалтерскую отчетность организации.

 При осуществлении аудиторской проверки аудитор ставит перед собой ряд конкретных задач, решение которых, в конечном итоге, даст представление о состоянии учета на предприятии.

Основной задачей аудита счета 29 является проверка соблюдения нормативно-правовых актов при учете расходов и доходов обслуживающих производств и хозяйств, правильности применения льгот по налогу на имущество, налогу на добавленную стоимость, налогу на прибыль и некоторым другим, а также проверка правильности ведения бухгалтерского учета по данному счету.

 Можно также указать некоторые другие задачи аудитора при аудите счета 29:

1. Оценить состояние синтетического и аналитического учета операций по счету 29 в проверяемом периоде.
2. Оценить полноту отражения совершенных операций по счету 29 в проверяемом периоде
3. Проверить соблюдение организацией налогового законодательства, особенно в части применения льгот по налогу на имущество, налогу на прибыль, налогу на содержание жилищно-коммунального хозяйства и объектов социальной сферы и некоторым другим .
4. Оценить правильность и обоснованность отнесения затрат со счета 29 на соответствующие источники

К числу нормативных документов, регламентирующих рассматриваемую сферу учета, относят:

* Гражданский кодекс РФ
* Закон РФ от 06.12.91. №1992-1 "О НДС" (ред. от 27.05.2000)
* Закон РФ от 04.07.91 "О приватизации жилищного фонда в РФ" N 1541-I (ред. от 01.05.99)
* Закон РФ от 24.11.92. "Об основах федеральной жилищной политики" N 4218-I (ред. от 17.06.99)
* ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН от 12.01.96 N 9-ФЗ "О ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ И ДОПОЛНЕНИЙ В ЗАКОН РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ "ОБ ОСНОВАХ ФЕДЕРАЛЬНОЙ ЖИЛИЩНОЙ ПОЛИТИКИ"
* ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН от 21.04.97 N 68-ФЗ "О ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ И ДОПОЛНЕНИЙ В ЗАКОН РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ "ОБ ОСНОВАХ ФЕДЕРАЛЬНОЙ ЖИЛИЩНОЙ ПОЛИТИКИ"
* Федеральный закон РФ от 21.11.96 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
* Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Минфина РФ от 29.07.98 № 34н;
* ИНСТРУКЦИЯ Госналогслужбы РФ от 15.05.95 N 30 (ред. от 03.08.99) "О ПОРЯДКЕ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГОВ, ПОСТУПАЮЩИХ В ДОРОЖНЫЕ ФОНДЫ"
* ИНСТРУКЦИЯ Госналогслужбы РФ от 29.06.95 N 35 (ред. от 04.04.2000) "ПО ПРИМЕНЕНИЮ ЗАКОНА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ "О ПОДОХОДНОМ НАЛОГЕ С ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ"
* ИНСТРУКЦИЯ Госналогслужбы РФ от 08.06.95 N 33 (ред. от 02.04.98) "О ПОРЯДКЕ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ В БЮДЖЕТ НАЛОГА НА ИМУЩЕСТВО ПРЕДПРИЯТИЙ"
* ИНСТРУКЦИЯ Госналогслужбы РФ от 10.08.95 N 37 (ред. от 06.07.99) "О ПОРЯДКЕ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ В БЮДЖЕТ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЙ И ОРГАНИЗАЦИЙ
* ИНСТРУКЦИЯ Госналогслужбы РФ от 11.10.95 N 39 (ред. от 19.07.99) "О ПОРЯДКЕ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ"
* ПОСТАНОВЛЕНИЕ Совмина СССР от 22.10.90 N 1072 "О ЕДИНЫХ НОРМАХ АМОРТИЗАЦИОННЫХ ОТЧИСЛЕНИЙ НА ПОЛНОЕ ВОССТАНОВЛЕНИЕ ОСНОВНЫХ ФОНДОВ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА СССР"
* ПОСТАНОВЛЕНИЕ ВС РФ от 06.03.92 N 2464-1 "ОБ УПОРЯДОЧЕНИИ ПЛАТЫ ЗА СОДЕРЖАНИЕ ДЕТЕЙ В ДЕТСКИХ ДОШКОЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ И О ФИНАНСОВОЙ ПОДДЕРЖКЕ СИСТЕМЫ ЭТИХ УЧРЕЖДЕНИЙ"
* ПОСТАНОВЛЕНИЕ Правительства РФ от 05.08.92 N 552 (ред. от 31.05.2000) "ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ О СОСТАВЕ ЗАТРАТ ПО ПРОИЗВОДСТВУ И РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ), ВКЛЮЧАЕМЫХ В СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)
* ПОСТАНОВЛЕНИЕ Правительства РФ от 18.06.96 N 707 "ОБ УПОРЯДОЧЕНИИ СИСТЕМЫ ОПЛАТЫ ЖИЛЬЯ И КОММУНАЛЬНЫХ УСЛУГ" (вместе с "ПОЛОЖЕНИЕМ О ПОРЯДКЕ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ ГРАЖДАНАМ КОМПЕНСАЦИЙ (СУБСИДИЙ) НА ОПЛАТУ ЖИЛЬЯ И КОММУНАЛЬНЫХ УСЛУГ")
* ПИСЬМО Минфина РФ от 29.10.93 N 118 (ред. от 03.04.96) "ОБ ОТРАЖЕНИИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ОТДЕЛЬНЫХ ОПЕРАЦИЙ В ЖИЛИЩНО КОММУНАЛЬНОМ ХОЗЯЙСТВЕ"
* ПИСЬМО Госналогслужбы РФ от 28.02.95 N ВЗ-6-17/109 "О ПРИМЕНЕНИИ ПЛАНА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ И ИНСТРУКЦИИ ПО ЕГО ПРИМЕНЕНИЮ"
* ПИСЬМО Госналогслужбы РФ от 10.05.95 N ЮБ-6-17/256 "О МЕТОДИЧЕСКИХ РЕКОМЕНДАЦИЯХ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ ЗАТРАТ, ВКЛЮЧАЕМЫХ В ИЗДЕРЖКИ ОБРАЩЕНИЯ И ПРОИЗВОДСТВА, И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ТОРГОВЛИ И ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ"
* РАЗЪЯСНЕНИЯ Госналогслужбы РФ от 25.06.92 N ВП-6-03/202 (ред. от 27.08.92) "ПО ОТДЕЛЬНЫМ ВОПРОСАМ, ЗАДАННЫМ РАБОТНИКАМИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ НАЛОГОВЫХ ИНСПЕКЦИЙ НА КУСТОВЫХ СОВЕЩАНИЯХ, ПРОВЕДЕННЫХ ГОСУДАРСТВЕННОЙ НАЛОГОВОЙ ИНСПЕКЦИЕЙ В МАЕ 1992 ГОДА"
1. План и программа аудита

 Для определения стратегии аудита, объема работ и подготовки программ аудитору целесообразно подготовить план проверки счета 29 и счетов, корреспондирующих с ним , остатки или обороты по которым за проверяе­мый период были существенны. В плане нужно указать, какие по­тенциальные ошибки возможны по этим счетам, какие доказате­льства необходимы для подтвер­ждения достоверности записей по счетам и какие методы ауди­тор предполагает использовать для их сбора.

 Планируя проверку счета «Обслуживающие хозяйства и производства», аудитор прежде всего опре­деляет, какие известные ему ошибки связаны с ним. Для этого он дает в плане описание ошибок, выявленных на стадии предварительного планирования: при изучении деятельности пред­приятия, организации и методи­ки ведения бухгалтерского учета. Для фиксации таких ошибок аудитор рассматривает их инди­каторы . Если индикатор свидетельствует о возможной ошибке, аудитору следует получить объяс­нения возникших у него сомнений от руководителей бухгалтерии и иных служб предприятия; (плановой, коммерческой, финансовой, кадровой, производственной и т. п.). Если объяснения не противоречат установленным аудитором фактам, имеющимся у него сведениям о предприятии и представлениям о сложившейся деловой практике, то он их при­нимает и делает вывод о том, что появление известных ему еще до проверки или предетерминированных ошибок на стадии плани­рования можно исключить. Если же аудитор не согласен с данны­ми ему разъяснениями, то ему надлежит обсудить мотивы свое­го несогласия с руководством проверяемого предприятия, как правило, с главным бухгалтером, если в результате аудитор не сможет принять аргументацию предприятия, то он делает вывод о наличии ошибки в счете и по­вышенном риске его проверки.

 Аудитор может заранее соста­вить список индикаторов ошибки и самостоятельно или с помощью ассистентов определить их влия­ние на проверяемый счет. Затем по всем факторам, которые могут вызвать ошибки, выясняют, в чем они заключаются.

 Чтобы установить **влияние ошибок прошлых периодов,** ауди­тор составляет список всех суще­ственных ошибок, которые были выявлены во время предыдущей проверки им самим или его пред­шественником, налоговой инс­пекцией, иными проверяющими органами. Он должен убедиться и сделать соответствующие помет­ки в списке, что бухгалтерия исп­равила все ранее обнаруженные ошибки. Опросив лиц, ответст­венных за соответствующие опе­рации, а также бухгалтеров, веду­щих счет 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", аудитор выясняет, не повторяет ли бухгалтерия те же самые ошибки. Если да, то аудитор ука­зывает их тип и при проверке ка­ких кореспондирующих счетов они могут быть выяв­лены.

 **Необычные остатки по счетам и нетипичные изменения в течение года** аудитор выявляет при пред­варительном анализе отчетности. По каждому из них до начала проверки нужно выяснить при­чины их появления и установить, ошибочны они или нет. Это до­стигается путем получения разъ­яснений от руководителей служб. Например, значительный рост неоплаченных коммунальных услуг, отражаемых по субсчету "Жилье, сдаваемое в найм", может быть объяснен бух­галтерией ростом неоплаченной задолженности съемщиками объектов жилья. Та­кое объяснение может быть при­нято аудитором, если съемщики - это работники предприятия, а предприятие испытывает экономические трудности, что отражается на своевременности выплаты заработной платы. Иначе аудитор может высказать сомнения. Возражения против представленных ему объ­яснений аудитор обсуждает с бух­галтерией предприятия, и если последняя не убедит его в своей правоте, то аудитор фиксирует наличие ошибки. Если же он сочтет разъяс­нения приемлемыми, то вправе будет полагать, что ошибка не установлена и риск по данному счету не превышает нормальный.

 Отраслевые, общеэкономиче­ские риски и риски, связанные с деятельностью руководства, рас­сматривают на стадии предвари­тельного планирования. Если аудитором были установлены факторы риска, он должен убеди­ться, приводят ли они к появле­нию ошибок. Путем опроса руко­водителей служб он проверяет, знает ли руководство предприя­тия и его бухгалтерия о наличии таких рисков, какие меры прини­маются для их снижения и как это отражается в учете. Напри­мер, если у предприятия значите­льная дебиторская задолжен­ность, аудитор должен убедиться, знает ли главный бухгалтер о не­обходимости ее списания по ис­течении 4 месяцев. После чего он рассматривает данные предприя­тия о сроках задолженности, и если в ее составе фигурирует за­долженность сроком выше 4 ме­сяцев, делает вывод о присутст­вии ошибки в учете дебиторов.

 Если у аудитора не вызывает сомнений **надежность организации и методического обеспечения уче­та,** он вправе предполагать, что в отражении систематических, повторяющихся операций нет потенциальных ошибок. Такое заключение он делает на основании изучения системы бухгалтер­ского учета на предприятии. На­пример. если оно применяет для отражения оприходования мате­риалов правильную методику, то нет оснований предполагать сис­тематическую ошибку, связанную с этой операцией, хотя случайная ошибка, конечно же, не исклю­чена. Напротив, если аудитор об­наружил неверную методику уче­та каких-либо операций, следует заключить, что существует ошиб­ка. вызванная данной методикой, и если она существенна, необхо­димо рассматривать риск провер­ки данного счета как высокий. Так, если предприятие неверно рассчитывает средние цены при списании материалов на произ­водство, то статья "Производст­венные запасы", а, следователь­но, и себестоимость реализован­ной продукции будут оценены неверно. Если же ошибки в орга­низации и методике ведения уче­та устраняются системой контро­ля или с помощью специальных аудиторских процедур, то ауди­тор может сделать вывод об от­сутствии предетерминированной ошибки. В частности, если пред­приятие не проводит сверку дан­ных аналитического и синтетиче­ского учета, то велика вероят­ность ошибок в статьях баланса, однако если при этом проводится ежемесячная инвентаризация за­пасов, то вероятностью ошибки по этим счетам можно прене­бречь, так как сама процедура инвентаризации предусматривает сверку данных аналитического и синтетического учета. Поэтому все выявленные слабости органи­зации и отступления от утверж­денных методик учета аудитор должен обсудить с главным бух­галтером и выяснить: знает ли о них последний и какие меры им принимаются по устранению влияния данных обстоятельств на отчетность. Только после этого выявленные факты могут быть классифицированы как ошибки, известные аудитору до начала проверки.

**Операции с родственными предприятиями** достаточно слож­но проверить, так как аудитор не может полностью положиться на подтверждение взаиморасче­тов контрагентами. Поэтому, об­наружив значительные операции внутри группы связанных между собой предприятий, аудитор пу­тем опроса руководства должен выяснить, какова методика учета и техника контроля за такими операциями. Если методика бу­дет признана аудитором ошибоч­ной, то он фиксирует высокий риск проверки соответствующих счетов.

 **Несистематические записи,** ко­торыми оформляют разовые, ред­ко повторяющиеся операции, на­пример, исправительные и регу­лирующие записи, в том числе связанные с начислением резер­вов и закрытием периода, ауди­тор фиксирует при знакомстве с методикой учета и формой счето­водства, применяемыми на пред­приятии. При планировании проверки счетов, с которыми связаны такие операции, нужно выяснить у главного бухгалтера или других сотрудников бухгалте­рии, как они отражены в учете: на каких счетах, когда, в какой оценке и на основании чего операция проведена по регистрам учета. Например, для промышленного предприятия нетипич­ной операцией является продажа недвижимости. Поэтому надо проверить, как одна из таких операций была отражена в учете, и если неправильно, то можно предположить, что и другие по­добные операции скорее всего учтены с ошибками.

 При изучении исправительных записей аудитор должен об­ратить внимание на коррект­ность техники их выполнения, на обоснованность и возможность подтверждения бухгалтерскими документами. Если причины су­щественных исправлений не из­вестны или нельзя проверить со­ответствующий расчет, аудитору следует сделать отметку в плане и попросить главного бухгалтера представить доказательства пра­вильности сделанных исправле­ний. Если необходимые подтвер­ждения аудитором не будут полу­чены, он может отказаться от подтверждения соответствующей статьи или даже всей отчетности в целом. При планировании про­верки счетов, содержащих регу­лирующие записи, оценочные значения, аудитор должен изу­чить методику и основания таких записей. Если же они не обосно­ваны или оценочные значения рассчитаны неверно, то риск проверки соответствующего счета будет высоким.

**Сложные операции,** требую­щие специальной техники учета, новые или малоизвестные бухгал­терам, недостаточно четко регла­ментированные обычно служат источниками ошибок в отчетно­сти. К таким операциям можно отнести многосторонние расчеты, взаимозачеты, особенно прово­димые посредником для цепочки предприятий; толлинговые, ли­зинговые, консигнационные до­говоры, договоры поставки, пре­дусматривающие нетипичные моменты перехода права собст­венности к покупателю; догово­ры о совместной деятельности и т. п. Если проверяемое пред­приятие проводит такие опера­ции, аудитор должен вниматель­но изучить их, обсудив с главным бухгалтером и бухгалтером, непо­средственно ведущим записи, ка­ким образом они отражаются в учете. При обнаружении невер­ной методики учета аудитор пла­нирует высокий риск проверки соответствующего счета.

Особенно тщательно нужно проверять **операции, в которых лично заинтересованы руководите­ли** предприятия, например, рас­четы с принадлежащими им ком­паниями; осуществление деятель­ности, не оговоренной в уставе, в которой заинтересовано руковод­ство; спонсорство и субсидирова­ние иных предприятий, а также операции и показатели, влияю­щие на размер вознаграждения, выплачиваемого руководителям. Чтобы получить сведения о таких операциях, аудитор должен изу­чить учредительные документы, трудовые договоры, протоколы совета директоров и собрания акционеров и т. д. Если окажется, что руководители предприятия лично заинтересованы в тех или иных операциях, нужно подроб­но изучить, как они отражаются в учете, как формируются показа­тели, от которых зависит возна­граждение руководства предпри­ятия. Если выяснится, что при­меняемые методики расчета и оценки не соответствуют норма­тивным, аудитор констатирует высокий риск проверки соответ­ствующего счета.

 Раскрытие мошеннических действий не входит в задачу ауди­тора, более того, как правило, он исходит из их отсутствия, ибо в противном случае проверка ста­новится невозможной. Так ауди­тор не может давать заключение о подлинности представленных ему документов, ответственность за нее несет руководство пред­приятия. Однако, выяснив при­знаки, позволяющие предпола­гать мошенничество, аудитор должен сообщить о них руковод­ству предприятия, и в зависимо­сти от существенности обнару­женного отказаться полностью или частично от заключения о достоверности проверяемой от­четности.

 Установив предетерминированные ошибки, аудитор выбира­ет стратегию поиска каждой из них, а также других ошибок, ко­торые не были заранее определе­ны, но могут содержаться в от­четности. Для поиска ошибок аудитор использует различным образом ориентированные про­цедуры проверки. Их число и объем зависят от того, какой риск аудитор допускает в данной проверке, насколько он может положиться на внутренний конт­роль предприятия. При этом аудитор должен учитывать не то­лько надежность системы конт­роля, но и возможность прове­рить ее функционирование. Кон­троль, действенность которого нельзя проверить, не стоит при­нимать во внимание, а если такая проверка занимает больше вре­мени, чем проверка счета, она не эффективна. Простой пример. Предприятие может располагать отличной системой контроля за выставлением счетов и расчетами с покупателями, но если число таких покупателей невелико и аудитор может легко получить от них подтверждение задолженно­сти перед проверяемым предпри­ятием, то тестирование контроля не имеет смысла.

 Таким образом, в плане проверки каждого счета после описа­ния предетерминированных оши­бок должно быть указано, соби­рается ли аудитор опираться в проверке на внутренний конт­роль и, соответственно, тестиро­вать его, и какие коэффициенты надежности при этом будут испо­льзованы.

 Наличие предетерминированной ошибки повышает требова­ния к надежности системы контроля. Она должна не только создавать возможность для обна­ружения ошибок, но и быть ори­ентирована на определение конк­ретно установленного типа оши­бок. Например, если риск связан с отражением бартерных опера­ций, то аудитор, решающий опе­реться в проверке на внутренний контроль, должен быть уверен, что конкретный сотрудник пред­приятия контролирует расчеты по бартеру; от него не зависит подписание договоров с поставщиками или покупателями; он не определяет цены во взаиморасче­тах; задолженность учитывается по каждому покупателю и по­ставщику, а внутри — по товар­ным и расчетным документам, т. е. на момент расчетов известна задолженность того или иного корреспондента; зачет отражается документально путем выписки счетов или составления специа­льных справок к ним; админист­рация предприятия контролирует цены как на поступающую, так и на отгружаемую продукцию; су­ществуют определенные правила предоставления скидок; бухгалте­рия располагает данными о НДС в счетах поставщиков и покупа­телей, и правильность выделения НДС по бартерным операциям контролирует лицо, ответствен­ное за налоговые расчеты. Одна­ко зачастую проще протестиро­вать сами записи по счетам, для которых такие ошибки установ­лены, нежели проверять контро­льные процедуры и искать дока­зательства их эффективности.

 Для всех счетов, по которым предетерминированные ошибки не определены, вероятность на­личия случайных ошибок одина­кова. Поэтому можно рассматри­вать совокупность таких счетов как один счет и проверять не все процедуры контроля, а только часть из них, ежегодно меняя об­ласть проверки. Такой подход к проверке называется ротацион­ным. Он позволяет значительно экономить время, затрачиваемое на аудит. Однако его применение ограничено, в частности, в нем нет необходимости при проверке малых предприятий, не имеющих развитой системы контроля, а также в случае, если число оши­бок, из-за которых необходимо проверить систему, невелико.

 Чтобы составить план ротации проверки процедур контроля, аудитор должен изучать материалы предыдущих проверок, проведенных как им самим, так и другими аудиторами, налоговой инспекцией и т.т. при этом нужно выделить:

* системы контроля, в которых не было обнаружено ошибок в предыдущие годы, и когда они были проверены;
* новые системы учета и контроля, которые введены клиентом в проверяемом году;
* изменения в составе лиц, ведущих учет и контроль.

 В план проверки включается прежде всего новые системы контроля, затем те системы, функционирование которых обеспечивают новые сотрудники, и те системы, которые в предыдущие годы работали надежно, но давно не проверялись. В план не включаются все те системы, на которые аудитор не полагается при составлении заключения, то есть те, которые он считает ненадежными или неориентированными на поиск предетерминированных ошибок.

 По отобранным к проверке системам контроля в плане указывают, как будет проведен контроль. Различают три основных метода или способа проверки контроля: наблюдение, опрос и документальное тестирование.

 Наблюдение предполагает присутствие аудитора при осуществлении контрольных действий.

 Опрос проводится при помощи так называемых прямых и обратных вопросов. Прямые задаются лицам, осуществляющим контроль, с целью выяснить, какие контрольные действия предпринимались. Обратные вопросы предлагаются контролируемым лицам, чтобы убедиться в достоверности ответов на прямые вопросы.

 Документальное тестирование контроля предполагает проверку документов, имеющих следы контроля: визы, пометки, контрольные записи и т.д.

 Процедуры проверки контроля полезно комбинировать, однако в некоторых случаях это невозможно, и аудитору приходится полагаться на какую-либо из них. Счета проверяют с помощью аналитических процедур или тестов, а также их комбинаций. Аналитические процедуры – это сравнение показателей отчетности клиентов или рассчитанных на их основе отношений с прогнозными значениями тех же величин, определенными аудитором на основе имеющейся у него финансовой и нефинансовой информации.

 Аналитические процедуры, если они правильно построены, более эффективны чем тесты, так как они отнимают меньше времени; ориентированы на выявление всех ошибок, относящихся к счету, тогда как тесты чаще всего предназначены для поиска какой-то одной ошибки; позволяют определить как завы­шение, так и занижение проверя­емых показателей, а тесты одно­сторонни: каждый из них конт­ролирует либо занижение, либо завышение оценки; могут быть использованы, когда невозможно прямое тестирование документов. В то же время существует ряд ограничений на использование аналитических процедур. Они эффективны и надежны если:

* применяются к кумулятивным данным, отражающим накопле­ние операций за период;
* данные проверяемых счетов имеют зависимость от других показателей, которую аудитор может измерить;
* данные, на которых основаны прогнозы аудитора, им протес­тированы или он располагает другими доказательствами их надежности;
* проверяемые счета достаточно однородны. Если же они состо­ят из разных элементов (напри­мер, реализация разных видов продукции, условия производ­ства и цены которых значитель­но отличаются), то необходимо дезагрегировать их на подгруп­пы, обладающие такой одно­родностью.

 Нецелесообразно применять аналитические процедуры к сче­там, для которых установлена предетерминированная ошибка, так как в этом случае они теряют смысл: заранее известно, что ги­потеза об отсутствии ошибки, ко­торую они проверяют, неверна. Поэтому аналитические процеду­ры чаще всего применяют при проверке результатных счетов и крайне редко — счетов средств, расчетов или капиталов, провер­ку которых эффективнее прово­дить путем документального тес­тирования. Однако в ряде случаев предпочтительнее сочетать такие тесты с аналитическими процеду­рами. Комбинировать аналитиче­ские процедуры с тестированием документов целесообразно при проверке различных бухгалтер­ских оценок и калькуляций. На­пример, основные средства про­веряют путем документального тестирования, после чего на базе подтвержденной их стоимости прогнозируют размер амортиза­ции и проверяют ее аналитиче­ски. Или расходы, включенные в себестоимость, подтверждают до­кументальными тестами, а стои­мость незавершенного производ­ства — аналитической процеду­рой.

 Аналитические процедуры це­лесообразно совмещать с доку­ментальным тестированием дан­ных, которые могут быть дез­агрегированы. Например, при проверке поступления материа­лов одну часть их ассортимента проверяют документально, дру­гую — с помощью аналитических процедур (материалы, постоянно поступающие от одного или не­скольких поставщиков).

 Если в результате правильно спланированной и проведенной аналитической процедуры не вы­явлено ошибок, аудитор может достаточно обоснованно утверж­дать, что проверенный счет не содержит существенных ошибок. Следовательно, он может отказа­ться от проведения теста и широ­ко применять аналитические процедуры в случае, когда был проведен промежуточный аудит, т. е. проверка отчета по состоя­нию на дату, предшествующую отчетной. Данные промежуточ­ного отчета проверяют докумен­тально, а операции, проведенные после даты промежуточного отче­та и до окончательного отчета, - путем аналитических процедур.

 Описанные выше ограниче­ния на применение аналитиче­ских процедур хорошо объясня­ют, почему большинство прове­рок счетов ведется с помощью тестирования документов. Это особенно характерно для нашей страны, так как инфляция и эко­номическая нестабильность зача­стую не позволяют считать ана­литическую процедуру достаточ­но надежной. И несмотря на то, что российское законодательство не накладывает на аналитические процедуры никаких ограничений и не требует обязательного про­ведения документальных тестов, многие аудиторы используют аналитические процедуры крайне редко и с большой осторожно­стью.

 Данные, которые не могут быть проверены с помощью ана­литических процедур, проверяют путем тестирования документов. Различают два способа тестиро­вания: от регистров к документам и от документов к регистрам. В первом случае аудитор сравнива­ет данные, значащиеся в регист­рах, а, следовательно, и в отчет­ности, с документами и догово­рами, проверяя обоснованность данных отчета. Во втором случае документы сопоставляют с их от­ражением в регистрах учета и от­четности, проверяя полноту отра­жения фактов хозяйственной жизни в отчетности.

 Таким образом, в плане про­верки счета 29 «Обслуживающие хозяйства и производства» должно быть указано какие виды аналитиче­ских процедур или документаль­ных тестов будут использованы и с каким коэффициентом на­дежности. Выбор коэффициента надо пояснить. Кроме того, сле­дует описать дополнительные ра­боты по специальному запросу клиента, указав, влияют ли результаты такой дополнительной проверки на аудит данного счета в целом.

 Итак, на основании всего выше сказанного можно сказать, что аудитор планирует работу таким образом, чтобы обеспечить:

а) получение необходимой информации о состоянии бухгалтерского учета по счету 29;

б) определение содержания, времени проведения и объема контроль­ных процедур, подлежащих выполнению по этому счету.

В плане аудиторской проверки должны быть отражены:

* проверяющий орган;
* руководитель аудиторской группы;
* объем выполняемых работ;
* сроки проведения и продолжительность работ;
* планируемый аудиторский риск
* планируемый уровень существенности;
* способы и приемы, применяемые аудитором.

При этом аудитор может обсудить план аудиторской проверки с руко­водством и персоналом проверяемого объекта, что позволяет повысить действенность проводимого аудита и скоординировать аудиторские проце­дуры с деятельностью органов управления проверяемого объекта. В случае привлечения к аудиторской проверке соисполнителей или экспертов ауди­тор (в качестве руководителя работ) должен спланировать и их работу.

В связи с тем, что аудиторская проверка (на малом и среднем объ­екте) ограничена в среднем двумя неделями, то четкое пла­нирование и координация действий всех участников проверки в обязатель­ном порядке подлежат письменной фиксации. В плане аудиторской проверки необходимо предусмотреть схему проверки по каждому участку бухгалтерс­кого учета:

1. Что подлежит проверке:

- наличие и оформление первичных документов по счету 29,

- отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете по счету 29,

- налогообложение.

2. Задачи аудита:

- проверка правильности отражения в бухгалтерском и в налого­вом учете хозяйственных операций,

- установление достоверности финансовой отчетности данным пер­вичного учета.

1. 3. Выявление ошибок и расхождений между данными учета и отчетнос­ти.

 4. Формулирование выводов и рекомендаций для заключения аудитора.

 По счету “Обслуживающие хозяйства и производства” план аудиторской проверки может иметь следующий вид:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Планируемые виды работ | Период проведения | Исполнители  |
| 1. Аудит оформления первичных документов |  |  |
| 2. Аудит операций по счету 29 субсчету “Столовая” |  |  |
| 3. Аудит операций по счету 29 субсчету “Санатории и учреждения культурно – просветительского назначения” |  |  |
| 4. Аудит операций по счету 29 субсчету “Детские дошкольные учреждения” |  |  |
| 5. Аудит операций по счету 29 субсчету “Жилищно–коммунальные обслуживающие подразделения” |  |  |
| 6. Аудит тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета |  |  |

 План аудиторской проверки должен быть заверен подписью руководителя аудиторской организации и печатью аудиторской организации. После составления общего плана аудиторской проверки аудиторская фирма подготавливает программу аудита.

Программа аудита является развитием общего плана аудита и пред­ставляет собой детальный перечень со­держания аудиторских процедур, необ­ходимых для практической реализации плана аудита. Программа служит под­робной инструкцией ассистентам ауди­тора и одновременно является для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы средством кон­троля качества работы.

Аудитору следует документаль­но оформить программу аудита, обоз­начить номером или кодом каждую проводимую аудиторскую процедуру, чтобы аудитор в процессе работы имел возможность делать ссылки на них в своих рабочих документах.

Аудиторскую программу сле­дует составлять в виде программы тестов средств контроля и в виде программы аудиторских процедур по существу.

Программа тестов средств кон­троля представляет собой перечень со­вокупности действий, предназначенных для сбора информации о функциони­ровании системы внутреннего контроля и учета. Назначение тестов средств контроля в том, что они помогают выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Аудиторские процедуры по существу включают в себя детальную проверку верности отражения в бух­галтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Программа аудиторских проце­дур по существу представляет собой перечень действий аудитора для таких детальных конкретных проверок. Для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бух­галтерского учета он будет проверять, и составить программу аудита по каж­дому разделу бухгалтерского учета.

В зависимости от изменений условий проведения аудита и резуль­татов аудиторских процедур программа аудита может пересматриваться. При­чины и результаты изменений следует документировать.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, доку­ментально отраженные в рабочих до­кументах, являются фактическим ма­териалом для составления аудиторского отчета (письменной информации руко­водству экономического субъекта) и аудиторского заключения, а также основанием для формирования объек­тивного мнения аудитора о бухгал­терской отчетности экономического субъекта.

По окончании процесса пла­нирования аудита общий план и про­грамма аудита должны быть оформлены документально и завизированы в уста­новленном порядке.

 По счеты «Обслуживающие хозяйства и производства» программа аудита может выглядеть следующим образом:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Перечень аудиторских процедур | Период проверки | Исполнитель  | Проверяемые документы |
| **1. Аудит оформления первичных документов** |  |  | Учредительные документы организации, баланс, сметы эксплуатационных доходов и расходов, сметы доходов и расходов по коммунальным услугам, ПКО, РКО, данные контрольно–кассовых машин, талоны на питание, путевки, квитанции, договоры найма, договоры аренды, приказы о приеме на работу, увольнении, перемещении, коллективные договора, табели учета и использования рабочего времени, личные карточки, налоговые декларации и т.д. |
| 1.1. Проверка правильности учета по столовым |  |  | Талоны на питание, ПКО, РКО, договор аренды, данные контрольно–кассовых машин, счета – фактуры, приказы о приеме на работу, увольнении, перемещении, табели учета и использования рабочего времени, личные карточки, коллективный договор, расчетно–платежные ведомости, расчетные ведомости, РКО, отчетные декларации по расчетам с организациями социального страхования и обеспечения, разработочная таблица «Сводка начислений заработной платы по составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределение заработной платы» (с вкладным листом) (по работникам столовой) |
| 1.2. Проверка правильности учета по санаториям и учреждениям культурно – просветительского назначения |  |  | Сметы, путевки, ПКО, РКО, счета – фактуры, лимитные карты, приказы о приеме на работу, увольнении, перемещении, табели учета и использования рабочего времени, личные карточки, коллективный договор, расчетно–платежные ведомости, расчетные ведомости, РКО, отчетные декларации по расчетам с организациями социального страхования и обеспечения, разработочная таблица «Сводка начислений заработной платы по составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределение заработной платы» (с вкладным листом) (по работникам данных учреждений) |
| 1.3. Проверка правильности учета по детским дошкольным учреждениям |  |  | Сметы, ПКО, РКО, приказы о приеме на работу, увольнении, перемещении, табели учета и использования рабочего времени, личные карточки, коллективный договор, расчетно–платежные ведомости, расчетные ведомости, РКО, отчетные декларации по расчетам с организациями социального страхования и обеспечения, разработочная таблица «Сводка начислений заработной платы по составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределение заработной платы» (с вкладным листом) (по работникам ДДУ) |
| 1.4. Проверка правильности учета по жилищно–комунальным обслуживающим подразделениям |  |  | Сводная смета эксплуатационных доходов и расходов, смета доходов и расходов по коммунальным услугам (целевым сборам), договоры найма, договоры аренды, квитанции, ПКО, РКО, приказы о приеме на работу, увольнении, перемещении, табели учета и использования рабочего времени, личные карточки, коллективный договор, расчетно – платежные ведомости, расчетные ведомости, РКО, отчетные декларации по расчетам с организациями социального страхования и обеспечения, разработочная таблица «Сводка начислений заработной платы по составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределение заработной платы» (с вкладным листом) (по обслуживающему персоналу и аппарату управления) |
| 1.5. Проверка правильности учета по жилью, сдаваемому в наем |  |  | Смета эксплуатационных доходов и расходов, договоры найма, декларации по налогу на добавленную стоимость, налогу на содержание жилого фонда и объектов социально – культурной сферы, налогу на содержание автодорог, налогу на прибыль |
| 1.6. Проверка правильности учета по объектам жилого фонда, сдаваемых в аренду |  |  | Учредительные документы организации, смета эксплуатационных доходов и расходов, договоры аренды, баланс организации, ПКО, РКО |
| 1.7. Проверка правильности учета по доходов и расходов по коммунальным услугам |  |  | Смета доходов и расходов по коммунальным услугам (целевым сборам), квитанции об уплате коммунальных услуг, ПКО, договоры аренды |
| 1.8. Проверка правильности учета покупки и продажи отдельных квартир из жилого фонда |  |  | Договоры купли – продажи, платежные поручения, выписки с расчетного счета, баланс организации |
| **2. Аудит операций по счету 29 субсчету “Столовая”** |  |  | Талоны на питание, ПКО, РКО, договор аренды, данные контрольно – кассовых машин, счета – фактуры, приказы о приеме на работу, увольнении, перемещении, табели учета и использования рабочего времени, личные карточки, коллективный договор, расчетно – платежные ведомости, расчетные ведомости, РКО, отчетные декларации по расчетам с организациями социального страхования и обеспечения, разработочная таблица «Сводка начислений заработной платы по составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределение заработной платы» (с вкладным листом) (по работникам столовой) |
| 2.1. Проверка соответствия учета режиму работы столовой: |  |  |  |
| 2.1.1. Режим самоокупаемости (продукция реализуется по ценам не ниже фактической себестоиомости) |  |  | Отдельный баланс столовой, счет 44 «Издержки обращения», ПКО, РКО, договор аренды, данные контрольно – кассовых машин, счета – фактуры, приказы о приеме на работу, увольнении, перемещении, табели учета и использования рабочего времени, личные карточки, коллективный договор, расчетно – платежные ведомости, расчетные ведомости, РКО, отчетные декларации по расчетам с организациями социального страхования и обеспечения, разработочная таблица «Сводка начислений заработной платы по составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределение заработной платы» (с вкладным листом) (по работникам столовой), ведомость №15, ж.-о.№10 |
| 2.1.2. Расходы столовой покрываются за счет собственных средств организации |  |  | Талоны на питание, ж.-о.№10, вед.№13 |
| 2.2. Проверка системы отпуска обедов сотрудникам организации |  |  |  |
| 2.2.1. За наличный расчет или посредством удержания из заработной платы |  |  | Счет 46 «Реализация продукции, работ и услуг», данные ККМ, ПКО, , приказы о приеме на работу, увольнении, перемещении, табели учета и использования рабочего времени, личные карточки, коллективный договор, расчетно – платежные ведомости, расчетные ведомости, РКО, отчетные декларации по расчетам с организациями социального страхования и обеспечения, разработочная таблица «Сводка начислений заработной платы по составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределение заработной платы» (с вкладным листом) (по работникам столовой), декларации по налогу на добавленную стоимость, по налогу на пользователей автодорог, налогу на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы |
| 2.2.2. Продукция столовой отпускается сотрудникам организации бесплатно |  |  | Талоны на питание, лицевые карточки, расчет подоходного налога с физических лиц |
| 2.3. Проверка правильности начисления налога на добавленную стоимость (для организации общественного питания) |  |  | Счета 19, 68, декларации по НДС, справки, подтверждающие правомерность применения льгот по НДС |
| 2.4. Проверка обоснованности включения затрат в себестоимость продукции (содержание помещений предоставляемых бесплатно организациям ощественного питания) |  |  | Баланс организации, учредительные документы, калькуляция себестоимости продукции (работ, услуг) |
| **3. Аудит операций по счету 29 субсчету “Санатории и учреждения культурно – просветительского назначения”** |  |  | Сметы, путевки, ПКО, РКО, счета – фактуры, лимитные карты, приказы о приеме на работу, увольнении, перемещении, табели учета и использования рабочего времени, личные карточки, коллективный договор, расчетно – платежные ведомости, расчетные ведомости, РКО, отчетные декларации по расчетам с организациями социального страхования и обеспечения, разработочная таблица «Сводка начислений заработной платы по составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределение заработной платы» (с вкладным листом) (по работникам данных учреждений) |
| 3.1. Проверка соответствия учета способу реализации услуг объектов социально – культурного назначения: |  |  |  |
| 3.1.1. Услуги объектов социально – культурного назначения оплачивается сотрудниками |  |  | Счета 02, 10, 60, 67, 68, 69, 70, 76…Декларации по НДС, налогу на пользователей автодорог, налогу на содержание объектов СКС, путевки, ПКО |
| 3.1.2. Услуги объектов социально – культурного назначения предоставляются бесплатно – за счет собственных средств организации |  |  | Баланс предприятия, справки, подтверждающие правомерность пользования льготами по налогу на имущество |
| 3.2. Проверка правильности начисления и освобождения от налога на добавленную стоимость |  |  | Справки, подтверждающие правомерность пользования льготами по налогу на добавленную стоимость, счета 19, 68, декларация по НДС |
| 3.3. Проверка правильности применения льготы по налогу на имущество организации |  |  | Баланс предприятия, справки, подтверждающие правомерность пользования льготами по налогу на имущество |
| **4. Аудит операций по счету 29 субсчету “Детские дошкольные учреждения”** |  |  |  |
| 4.1. Проверка системы оплаты организацией услуг ДДУ (полная или частичная) |  |  | Смета ДДУ, ПКО |
| 4.2. Проверка соблюдения нормативов оплаты родителями (20% и 10%) |  |  | Смета ДДУ, ПКО |
| 4.3. Проверка правильности применения льготы по налогу на прибыль |  |  | Декларация по налогу на прибыль, справки, подтверждающие правомерность применения льгот по налогу на прибыль |
| **5. Аудит операций по счету 29 субсчету “Жилищно-коммунальные обслуживающие подразделения”** |  |  |  |
| 5.1. Проверка учета операций по содержанию жилья, сданного в наем |  |  | Договоры найма, сч.46 "Реализация продукции (Р, У)" |
| 5.2. Проверка учета операций посодержанию объектов жилого фонда, сданных в аренду |  |  | Договоры аренды, сч.46 "Реализация продукции (Р, У)", учредительные документы организации |
| 5.3. Проверка учета операций по покупке и продаже отдельных квартир из жилого фонда |  |  | Договоры купли - продажи, документы, удостоверяющие право собственности |
| 5.4. Проверка учета операций по содержанию общежитий |  |  | Сметы расходов и доходов, ПКО, квитанции |
| 5.5. Проверка учета операций по содержанию объектов коммунального хозяйства |  |  | Смета эксплуатационных доходов и расходов, смета доходов и расходов по коммунальным услугам (целевым сборам), квитанции, ПКО |
| **6. Аудит тождествености показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета** |  |  | Ж.-о. № 10, 10/1 Кт 02,10,12,13, 25, 26, 28, 29, 31, 67, 68, 69, 70, 81, 88, 46, 50, 76 и т.д. Ведомости № 9, 12, 16, Главная книга |
| 6.1. Проверка правильности отражения оборота по счетам и субсчетам Главной книги с аналогичными показателями регистров синтетического учета |  |  | Ж.-о. № 10, 10/1 Кт 02,10,12,13, 25, 26, 28, 29, 31, 67, 68, 69, 70, 81, 88, 46, 50, 76 и т.д. Ведомости № 9, 12, 16, Главная книга |
| 6.2. Проверка правильности отнесения на себестоимость и иные источники затрат, отражаемых по счету 29 |  |  | Ж.-о. № 10, 10/1 Кт 02,10,12,13, 25, 26, 28, 29, 31, 67, 68, 69, 70, 81, 88, 46, 50, 76 и т.д. Ведомости № 9,12,16, Главная книга, калькуляция себетсоимости |

1. Подготовка рабочей документации аудитора

В процессе проверки аудиторы составляют рабочие документы, являю­щиеся основой для подтверждения объема и качества выполняемой ими ра­боты и обоснованности сделанных ими выводов.

Рабочие документы составляются по произвольной форме, однако он должны содержать необходимую справочную информацию о клиенте; краткое описание выполненной работы; метод проведения аудита (сплошной или вы­борочный); замечания по результатам проверки; перечень документов, не представленных для проверки; мнение аудитора о способах устранения вы­явленных недостатков; описание системы внутрихозяйственного контроля в проверяемой организации (с выделением слабых мест и положительных сто­рон); программа аудита с отметками о ходе ее выполнения и причинах отклонений; объяснения и справки персонала проверяемой организации по вопросам, заданным аудитором; прочие другие свидетельства и разъясне­ния. В результате именно на основании рабочих документов аудитора про­изводятся выводы и рекомендации, отражаемые затем в аудиторском заклю­чении. Поэтому все основания для таких выводов должны недвусмысленно опираться на рабочие документы аудитора. Необходимо обратить особое внимание на конфиденциальный характер рабочих документов аудитора, ко­торые могут представляться в распоряжение третьих лиц только с разре­шения клиента. В соответствии с пунктом 18 (подпункт "в" абзац пятый) "Временных правил аудиторской деятельности в Российской Федерации" "экономический субъект обязан предоставлять заинтересованным ли­цам только итоговую часть аудиторского заключения" - таким образом вся информация, как собранная аудитором и отраженная в его рабочих доку­ментах, так и предоставленная им исполнительной дирекции и общему соб­ранию акционеров, может составлять коммерческую тайну.

При проведении аудита счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" рабочяя документация аудитора может иметь следующий вид:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Перечень аудиторских процедур | Объем информации | Техника исполнения | Характер возможных нарушений |
| 1. | Проверка учредительных документов, баланса предприятия и балансов отдельных обслужива -ющих подразделений, проверка обоснован-ности ведения коммер-ческой деятельности об-луживающими подраз-делениями | 2000 г. | Последовательно прос-матриваются все учре-дительные документы, все их изменения (дополнения), а также балансы | Отсутствие в учре-дительных докумен-тах пунктов, напри-мер, о сдаче в аренду объектов жилого фон-да, как о виде пос-тоянной деятельности предприятия |
| 2. | Проверка оформления учетных ПД, служащих основанием отражения в учете операций по счету 29 | Часть прове-ряемо-го пе-риода | Последовательно ауди-тор просматривает все сметы эксплутацион-ных доходов и расхо-дов, сметы расходов и доходов по коммуналь-ным услугам (целевым сборам), сметы на со-держание ДДУ, объек-тов социально - куль-турной сферы за пери-од, предусмотренный выборкой и выясняет:- имеются ли подписи руководителя, гл.бух-галтера, начальников соответствующих об-служивающих подраз-делений на всех ПД- в случае временной подмены первых лиц уполномоченными ли-цами, на которых возложены обязанности письменным распоря-жением руководителя предприятия, нет ли документов с подпися-ми этих лиц более ран-него (позднего) срока, чем дата их назначения | Отсутствие приказов на замещение первых лиц, отсутствие необ-ходимых подписей |
| 3. | Установление полноты документов для предос-тавления предприятию льгот по налогу на при-быль, НДС, налогу на имущество, налогу на со-держание объектов соци-ально - культурной сфе-ры | Папка спра-вок | Последовательно про-веряют обоснавания льготы, указанные в на-логовых декларациях и наличие справок по каждому налогу и по каждой статье льгот в проверяемом периоде | Отсутствуют справки, подтверждающие предоставление льго-ты в проверяемом пе-риоде |
| 4. | Проверка обоснованнос-ти списания затрат со счета 29 на себес-тоимость продукции, ра-бот, услуг | 2000 г. | Проверяется наличие на балансе помещений, предоставляемых орга-низациям обществен-ного питания, сверяют-ся договоры найма, аренды | Расхождение в сроках предоставления по-мещений и периода списания (более дли-тельное) |

1. ***Методы получения аудиторских доказательств***

 При аудиторской проверке счета 29 используются различные методы получения аудиторских доказательств. Аудиторскими доказательствами назы­вается информация, собранная и проанализированная аудитором в ходе проверки, служащая обоснованием выводов аудитора. Для сбора доказательств аудитором могут быть применены различные процедуры. *Аудиторской процедурой* называется определен­ный метод сбора доказательств как неотъемлемую часть соот­ветствующего технологического процесса.

Собирая аудиторские доказательства, аудитор использует достаточно ограниченное число методов их получения.

Основные методы получения аудиторских доказательств следующие:

1. Проверка арифметических расчетов (пересчет);

2. Инвентаризация;

3. Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций;

4. Подтверждение;

5. Устный опрос;

6. Проверка документов;

7. Прослеживание;

8. Аналитические процедуры.

9. Выборочные методы

Все вышеназванные методы известны и описаны в рабочем стандарте аудита Российской Федерации «Аудиторские доказательства».

Но метод как таковой не даст никакой информации для вы­водов, если не знать - какие именно арифметические расчеты необходимо проверять, а какие - нет; в инвентаризации каких активов и каких обязательств следует поучаствовать; лично от каких третьих лиц следует получить письменные подтвержде­ния; какие именно документы следует подвергнуть анализу. Искусство аудитора и состоит в том, чтобы четко знать:

а) как должен быть правильно поставлен бухгалтерский учет и налажена система внутреннего контроля;

б) какие отклонения (нарушения, ошибки, заблуждения) возможны в организации учета и контроля;

в) какой или какие из перечисленных методов следует при­менить для выявления каждого из возможных нарушений;

г) к каким именно объектам контроля (документам, акти­вам, обязательствам, субъектам, юридическим лицам и т.д.) следует применить тот или иной метод.

Поэтому особое значение приобретает применение выборочного метода в аудите, который я рассматриваю ниже.

Рассмотрим подробнее каждый из методов сбора аудитор­ских доказательств.

* *ПРОВЕРКА АРИФМЕТИЧЕСКИХ РАСЧЕТОВ (ПЕРЕСЧЕТ).*

Пересчет — это проверка арифметической точности источников документов и бухгалтерских записей и выполнение независимых подсчетов.

Подсчеты клиента могут быть правильными или ошибочными. Подсчеты, выполненные на компьютерах, могут быть вновь произве­дены с использованием компьютерного обеспечения с распечаткой данных отклонений от подсчетов клиента для дальнейшего исследова­ния их аудиторами. Но практика показывает, что пересчет в основном осуществляется выборочно.

Пересчет используется для проверки реальности и оценок тех показателей финансовой отчетности, которые являются главным образом результатом подсчетов, например амортизации, страховых резервов, пенсионных обязательств, резервов под сомнительные долги и др. В сочетании с другими процедурами пересчеты также необходимы для сбора информации об оценках всех финансовых показателей.

* ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ

Инвентаризация — это прием, который позволяет получить точную информацию о наличии имущества и обязательств экономи­ческого субъекта и ориентировочную информацию об их состоянии и стоимости.

Инвентаризации подлежат имущество клиента и его финансовые обязательства.

Аудиторская организация обязана:

выяснить, как часто проводилась инвентаризация имущества и финансовых обязательств;

проверить бухгалтерскую документацию по ранее проводившимся экономическим субъектом инвентаризациям;

ознакомиться с номенклатурой и объемами товарно-материальных ценностей (ТМЦ);

выявить дорогостоящие ТМЦ;

проанализировать систему учета ТМЦ и систему контроля экономи­ческого субъекта, выявить слабые и сильные стороны таких систем.

С точки зрения технологии аудиторского дела инвентаризацию можно рассматривать как метод получения наиболее ценных и достоверных доказательств о реальности и точности статей актива баланса, фактов совершения хозяйственных операций.

Участие в инвентаризации активов клиента или наблюдение за ее проведением позволяет сделать определенные выводы по всем трем основным направлениям аудиторской проверки.

Например, если на проверяемом предприятии в течение ря­да лет не проводились инвентаризации активов (при составле­нии годовой бухгалтерской отчетности, при смене материаль­но-ответственных лиц и т.д.), аудитор имеет основание для вы­вода об отсутствии у клиента внутреннего контроля за сохран­ностью активов, а также о нарушении установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской от­четности.

В том случае, когда при проведении инвентаризации основ­ных средств выясняется, что один из цехов проверяемого пред­приятия занят иным хозяйствующим субъектом (признаков этого может быть несколько — висит вывеска с наименованием другого предприятия, выпускается продукция, не соответствующая профилю проверяемого предприятия), а в составе доходов от внереализационных операций нет статьи "доходы от аренды", речь идет о "скрытой аренде" и уклонении от уплаты налогов. Аудитор может сделать вывод о нарушении клиентом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

* ПРОВЕРКА СОБЛЮДЕНИЯ ПРАВИЛ УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ.

Эта процедура несложна, но также важна для оценки сис­темы внутреннего контроля и организации бухгалтерского учета на проверяемом предприятии. Кажущаяся простота операции не означает, что ее следует поручать наименее квалифициро­ванным членам бригады аудиторов. Наоборот, эту процедуру, как правило, ведущий аудитор берет на себя или поручает опытным сотрудникам.

Очень часто при заключении договора на проведение аудитор­ской проверки аудиторская фирма (аудитор) в качестве одного из дополнительных условии указывает предоставление бригаде ауди­торов отдельного помещения с телефоном. Такое условие вполне обосновано, так как на. момент аудиторской проверки в одном помещении на определенный срок располагаются два трудовых коллектива — проверяемый и проверяющий.

Разумеется, отдельное помещение для работы — это очень удобно как для сотрудников проверяемого предприятия, так и для бригады аудиторов; при этом не нарушается психологиче­ский климат в коллективе.

Но было бы ошибкой думать, что аудиторская проверка — это работа только с документами и отчетностью, это ёще и проведение опытов под видом обычной рутинной аудиторской работы. Например, такая проверка кассы включает:

* составление заявления на выдачу денег с указанием про­изводственной необходимости приобретения того, на что за­прашиваются деньги;
* согласование и удостоверение заявления у руководителя предприятия;
* оформление расходного кассового ордера на выдачу денег бухгалтером;
* передача бухгалтером (а не подотчетным лицом) расход­ного кассового ордера в кассу;
* проверка всех необходимых реквизитов расходного кассо­вого ордера кассиром;
* выдача денег из кассы.

Если все эти, казалось бы, формальные процедуры соблю­даются, то аудитор имеет основание для вывода о том, что по­рядок ведения кассовых операций на проверяемом предпри­ятии соблюдается. В противном случае аудитор выявляет ту формальную процедуру (процедуры), которая (которые) про­пускается сотрудниками предприятия и ведет к ослаблению внутреннего контроля.

Аналогичное наблюдение следует провести на всех участках, где первичный (оперативный) учет "соприкасается" с бухгалтер­ским, и оценить: порядок приемки материальных ценностей на склад; порядок отпуска материальных ценностей со склада в производство, на сторону; порядок учета наличия и движения материальных ценностей в производстве (цехах, участках, отде­лах и др.); порядок учета готовой продукции; порядок хранения материальных ценностей и готовой продукции; порядок отгруз­ки готовой продукции; порядок реализации продукции и др.

* ПОДТВЕРЖДЕНИЕ.

Для получения информации о реальности остатков на счетах учета денежных средств, счетов расчетов, счетов дебиторской и кредиторской задолженности аудиторская

организация должна получить письменное подтверждение в письменной форме от независимой (третьей) стороны.

Запросы на подтверждение рекомендуется готовить в виде доку­мента от имени руководства экономического субъекта в адрес незави­симой (третьей) стороны. В них должно содержаться требование предоставить необходимую информацию непосредственно аудиторской организации.

При необходимости аудиторская организация может самостоя­тельно установить непосредственный контакт с независимой (третьей) стороной, которой был направлен запрос.

В случае получения по запросу информации, которая расходится с учетными данными экономического субъекта, аудиторская организа­ция должна применить дополнительные аудиторские процедуры для выяснения причин расхождения.

Нельзя недооценивать этот метод при работе с персоналом клиента. Если при устном оп­росе ответы опрашиваемых аудитор фиксирует на каком-либо носителе информации (бумаге, компьютере, диктофоне) само­стоятельно, то для получения письменных подтверждений пер­соналу проверяемого предприятия выдаются специальные оп­росные листы или "анкеты".

По наиболее распространенным вопросам в анкете могут быть предложены и возможные ответы. В этом случае опраши­ваемому лицу достаточно выбрать и отметить ответ, соответст­вующий практике проверяемого предприятия.

Опросный лист должен содержать такие обязательные рек­визиты, как фамилия, имя, отчество и должность опрашивае­мого, заполненный опросный лист также должен быть прове­рен главным бухгалтером предприятия и заверен его подписью.

* УСТНЫЙ ОПРОС

Данный метод сбора аудиторских доказательств предостав­ляет аудитору обширную информацию для размышления.

Для раскрытия сущности данной аудиторской процедуры необходимо ответить на вопрос — *устный опрос* кого?

Опрос или беседа должны быть проведены практически со всеми сотрудниками предприятия, участвующими в ведении учета и составлении отчетности.

Ошибку совершает тот аудитор, который ограничивается беседой только с главным бухгалтером и его заместителями. Следует помнить, что отчетность, формируемая с помощью бухгалтерского учета, представляет собой вершину стройной пирамиды, основанием которой является огромное множество фактов хозяйственной деятельности, оформленных первичны­ми документами и бухгалтерскими проводками. Если у пирами­ды еще не достроена вершина, это не беда, а если при наличии вершины из основания пирамиды удалить несколько крупных камней, то пирамида может превратиться в карточный домик и рассыпаться.

Именно поэтому аудитор должен обязательно убедиться в том, что хозяйственные операции, лежащие в основании отчет­ности, соответствуют законодательству, правильно оформлены и корректно отражены в бухгалтерском учете. И начинать про­верку каждого раздела бухгалтерского учета следует с устного опроса или беседы с исполнителями — рядовыми сотрудника­ми бухгалтерии, ведущими первичный учет хозяйственных опе­раций.

Второй вопрос, на который следует ответить при раскрытии метода сбора информации, — *когда проводится устный опрос персонала?*

Как правило, эта процедура проводится на начальной ста­дии проверки, когда аудитор знакомится с проверяемым пред­приятием, оценивает объем и степень сложности работ для то­го, чтобы составить соответствующую программу проверки.

Для ведения беседы с персоналом аудитору следует быть в достаточной степени психологом, так как его цель — "разговорить" собеседника, выяснить порядок его действий, усердие и квалификацию, "узкие" места в работе и пр.

Для составления программы проверки аудитор должен иметь список сотрудников бухгалтерии, а также экономической и плановой служб. Список должен включать в себя фамилии, имена, отчества сотрудников, наименование их официальных должностей, а также перечень направлений (разделов, участ­ков, счетов бухгалтерского учета, журналов-ордеров и пр.), ко­торые ими курируются.

К сожалению, на многих предприятиях такие документы, как должностные инструкции сотрудников, графики документооборота, в настоящее время не составляются, поэтому ауди­тору либо следует эту работу проделать самому, либо начинать проверку тогда, когда указанная информация будет для него подготовлена.

План и соответственно состав вопросов, задаваемых со­трудникам, не могут быть одинаковы, а зависят прежде всего от раздела бухгалтерского или оперативного учета, которым занимается опрашиваемый.

Каждому направлению учета присущи совершенно особен­ные виды нарушений. Так, например, бессмысленно спраши­вать кладовщика о том, соблюдаются ли сроки, установленные для возврата денежных сумм, выданных в подотчёт. Или, на­оборот, спрашивать бухгалтера, ведущего учет кассовых опера­ций, возможен ли отпуск материальных ценностей со склада на сторону без оформления пропуска на вывоз материальных цен­ностей с территории предприятия.

Подробный план устного опроса персонала по каждому на­правлению учета зависит от специализации этого направления, но примерный план беседы может быть таким:

1. *Какие первичные документы вы оформляете?*

*2. Какие регистры аналитического учета вы ведете"!*

3. *В каком разрезе ведется аналитический учет по вашему участку учета ?*

*4. Для каких регистров синтетического учета необходима формируемая вами информация?*

5. *Как и кем производится выверка полученных вами резуль­татов?*

*6. Назовите типичные хозяйственные операции, которые вам приходится оформлять.*

*7. Каков порядок ваших действии при выполнении каждой из типичных хозяйственных операций?*

8. *Знаете ли вы, в формировании какой строки бухгалтерской отчетности вам приходится участвовать?*

9. *Каким образом происходит контроль за вашей работой?*

10. *Как вы исправляете ошибки, когда они имеют место'?*

11.*Имеются ли какие-либо неудобства в ведении учета, сверке результатов?*

1. 12. *Чувствуете ли вы наличие в вашей работе проблем? Каких?*
* ПРОВЕРКА ДОКУМЕНТОВ.

Широко практикуется получение информации посредством проверки документов, подготовленных независимыми сторонами и клиентом.

*Проверка документов* заключается в том, что аудитор должен убедиться в реальности первичного документа. Для этого рекомен­дуется выбрать определенные записи в бухгалтерском учете и проследить отражение операции в учете вплоть до того первичного документа, который должен подтверждать реальность и целесообраз­ность выполнения этой операции.

* ПРОСЛЕЖИВАНИЕ

*Прослеживание (трассирование)* осуществляется в противополож­ном направлении. Аудитор отбирает первичный документ и проверяет системы учета и контроля, чтобы найти заключительную бухгал­терскую запись операции. С помощью прослеживания аудитор может определить, все ли операции учтены, и дополнить информацию, полученную в ходе аудита. Однако необходимо учитывать возмож­ность того, что некоторые события не отражены в первичной доку­ментации и системе учета.

С помощью сканирования аудиторы изучают нетипичные статьи и события, отраженные в документации клиента. Цель сканирования — найти что-либо нетипичное.

Сканирование полезно применять при использовании выборки для принятия аудиторских решений, так как всегда существует вероят­ность того, что аудиторы не выявят ошибки клиента, выбрав пример, не отражающий всю совокупность статей. Это может привести к принятию аудиторами ошибочного решения. Аудиторы уменьшают аудиторский риск, сканируя статьи, не вошедшие в выборку.

* АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ

Под аналитическими процедурами подразумеваются анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого экономичес­кого субъекта с целью выявления необычных и неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснения причин таких ошибок и искажений.

Об аналитических процедурах уже было упомянуто при рассмотре­нии этапа планирования аудиторской проверки. Аналитические процедуры можно использовать и на этапе получения информации, чтобы собрать прямые доказательства ошибок, нарушений и ложных утверждений в финансовой отчетности.

Поскольку определение аналитических процедур довольно рас­плывчато, многие аудиторы рассматривают информацию, получен­ную в результате выполнения этих процедур, как не слишком убеди­тельную. Поэтому аудиторы, преподаватели и студенты в основном концентрируют внимание на процедурах пересчета, осмотра, под­тверждения и документирования, в результате которых, как полагают, возникает убедительная информация.

Необходимо преодолеть это заблуждение, так как аналитические процедуры в действительности весьма эффективны.

По мнению аудиторов, аналитические процедуры помогают выявить 27 % ошибок. Следует учитывать тот факт, что они обходятся дешевле, чем более детализированные процедуры, ориентированные на документы.

Типичными видами аналитических процедур являются:

* сопоставление остатков по счетам за различные периоды;
* сопоставление показателей бухгалтерской отчетности со сметными (плановыми) показателями;
* оценка соотношении между различными статьями отчетности и сопоставление их с данными предыдущих периодов;
* сопоставление финансовых показателей деятельности экономичес­кого субъекта со средними показателями соответствующей отрасли экономики;
* сопоставление финансовой и нефинансовой информации (сведений о деятельности экономического субъекта, не отражаемой непосредст­венно в системе бухгалтерского учета).

Процедуры, представляющие точную информацию, имеют свои недостатки: аудиторы могут оказаться не настолько компетентными, чтобы обнаружить необходимые факты; клиенты могут дать аудиторам подставные адреса или попросить потребителей просто подписать подтверждение и отослать его обратно.

Таким образом, аудиторская программа состоит из процедур различных видов, и аналитические процедуры занимают в ней важное место.

Аудиторы часто сопоставляют данные текущего года с данными предыдущего периода и изучают полученные соотношения в сравне­нии с предполагаемыми. Эти сопоставления обычно называют *комп­лексными тестами.* Такой анализ часто выполняется для амортиза­ционных отчислений. Аудиторам известна фактическая доля амортиза­ционных отчислений в совокупной стоимости амортизируемых активов. Используя эту величину, можно получить оценку амортиза­ционных отчислений за проверяемый период; если она примерно равна сумме на соответствующем счете, аудиторы могут рассматривать эту статью расходов как проверенную при помощи аналитической процедуры.

Приведем другой пример использования аналитической процедуры. Многие финансовые счета парные, т.е. сумма в одном счете является функцией суммы другого. Некоторые такие суммы прямо соответст­вуют одна другой, а некоторые — косвенно. Так, каждая статья расходов на выплату процентов должна соответствовать определенному обязательству, по которому надо эти проценты выплачивать. Если выплату процентов нельзя соотнести с обязательством, это может означать, что существует неучтенное обязательство или ошибка в другом счете. Если не обнаружены выплаченные или накопленные проценты, соответствующие условиям займа, это может указывать на недооценку расходов, возможное невыполнение договорных обязательств, необходимость корректировки или пояснительного раскрытия.

* ВЫБОРОЧНЫЕ МЕТОДЫ В АУДИТЕ

На основании результатов предварительного анализа, оценки надежности системы внутреннего контроля, оценки рисков аудита в общем плане аудиторская организация определяет способ проведения аудита — сплошной или выборочный[[1]](#footnote-1). В случае принятия решения провести выборочный аудит аудитор формирует аудиторскую выборку в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности "Аудиторская выборка".

Аудиторская выборка представляет собой —

*в широком смысле: способ* проведения аудиторской проверки, при котором аудитор проверяет документацию бухгалтерского учета экономического субъекта не сплошным порядком, а выборочно, следуя при этом требованиям соответствующего правила (стандарта) ауди­торской деятельности;

*в узком смысле:* перечень определенным образом отобранных элементов проверяемой совокупности с целью на основе их изучения сделать вывод о всей проверяемой совокупности.

Выборочная проверка требует некоторого теоретического осмысле­ния.

Рассмотрим основные термины, связанные с осуществлением выбо­рочной проверки.

*Генеральная (проверяемая) совокупность —* совокупность всех проверяемых на данном участке аудита элементов документации бухгалтерского учета или объектов проверки. Например, при тестиро­вании СВК — это различные документы, позволяющие подтвердить существование внутреннего контроля, при тестировании счетов — записи или документы, служащие обоснованием сальдо или оборотов по счетам.

*Представительность (репрезентативность) выборки —* свойство некоторой аудиторской выборки дать возможность аудитору сделать на ее основании правильные выводы о свойствах всей проверяемой совокупности. Аудиторская выборка, не отвечающая этому свойству, называется непредставительной.

*Объем выборки —* количество единиц, отбираемых аудитором из проверяемой совокупности.

*Распространение результатов выборки —* действие аудитора, заключающееся в перенесении надлежащим образом выводов, полу­ченных по результатам проверки аудиторской выборки, на всю прове­ряемую совокупность.

Обычно выборка должна быть репрезентативной, т.е. представи­тельной, т.е. все элементы изучаемой (проверяемой) совокупности должны иметь равную вероятность быть отобранными в выборку.

Различают статистический и нестатистический методы выборочной проверки.

При использовании *статистического метода* выборка осуществля­ется произвольно (случайно), без проявления предпочтительности к тем или иным элементам. В этом случае *к* выборке могут быть применены определенные процедуры, базирующиеся на теории вероятностей.

При использовании *нестатистического метода* выборка может быть как случайной, так и неслучайной (например, каждая сотая запись в учете), но дальнейшая обработка выборки с применением теории вероятностей не производится.

Риск неэффективности выборки зависит от количества элементов в выборке из генеральной совокупности, причем в обратно пропор­циональной зависимости.

Различают *два вида выборочных проверок* в аудите:

выборочные проверки для тестирования СВК — проверки по качественным признакам;

выборочные проверки оборотов и сальдо по счетам — проверки по количественным, стоимостным признакам.

Генеральная совокупность и выборка из нее должны соответство­вать конкретным (контрольным) направлениям проверки. Такие направления при тестировании процедур внутреннего контроля, безусловно, должны учитывать его основные направления, о которых упоминалось ранее.

Объем выборочных проверок и их направления устанавливаются аудитором в каждом конкретном случае в зависимости от опыта и интуиции.

При определении объема (размера) выборки аудитор должен установить риск выборки, допустимую и ожидаемые ошибки.

*Риск выборки (РВ)* имеет место как при тестировании средств системы контроля, так и при проведении детальной проверки верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. В аудиторской практике различают риски первого и второго рода для тестов системы контроля и проверки верности оборотов и сальдо по счетам.

1. *При тестировании средств контроля.*

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

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

2. *При тестировании оборотов и сальдо по счетам:*

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

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

Риск отклонения верной гипотезы требует проведения дополни­тельной работы со стороны аудиторской организации или клиента, в учете которого в результате проведенной выборки была обнаружена ошибка.

Риск принятия неверной гипотезы ставит под сомнение сами результаты работы аудиторской организации.

Размер выборки определяется величиной ошибки, которую аудитор считает допустимой.

*Допустимая ошибка выборки —* максимальное значение ошибки (ошибок) в бухгалтерском учете и отчетности экономического субъекта, обнаруженной аудитором в ходе аудиторской выборки, в пределах которой аудитор все еще может сделать вывод о достоверности в целом данных, подлежащих проверке в ходе этой выборки.

Чем меньше размер допустимой ошибки, тем больше должен быть объем аудиторской выборки.

*Ожидаемая ошибка выборки —* примерное, субъективно оцени­ваемое значение ошибки (ошибок) в бухгалтерском учете или отчет­ности экономического субъекта, которое аудитор до начала проведения аудиторской выборки предполагает обнаружить в ходе ее проведения.

При оценке результатов выборки аудиторская организация обязана:

* анализировать каждую ошибку, попавшую в выборку;
* распространить результаты, полученные по выборке, на всю проверяемую совокупность;
* убедиться, что ошибка в проверяемой совокупности не превышает допустимой величины;
* отражать в рабочей документации аудитора все стадии проведения
* аудиторской выборки и анализ ее результатов.

Правильно организованная и проведенная аудиторская выборка позволяет значительно сократить затраты времени, средств и людских ресурсов на проведение проверки при обеспечении должной ее эффективности.

##

## 5. Оформление результатов аудита и предложения для аудиторского заключения

 Аудиторская проверка заканчивается оформлением двух итоговых документов — акта аудиторской проверки бухгалтерского учета и достоверности отчетности и аудиторского заключения.

 В *акте аудиторской проверки* с достаточной подробностью и доказательностью, однако без включения малосущественных деталей, аудиторы сообщают клиенту о проделанной работе, о ее основных направлениях и о том, какие из этих направлений подвергнуты сплошной проверке, а какие — выборочной. После этого указываются выявленные недостатки в последовательности, соответствующей их значимости. При этом в акте наряду с отмеченными недостатками должны быть изложены конкретные рекомендации по их исправлению и недопущению в будущем. Вместе с тем аудиторы не должны сами делать такие исправления, то есть выполнять работу персонала бухгалтерии.

 Акт аудиторской проверки является строго конфиденциальным документом, с содержанием которого аудиторы не вправе без согласия на это клиента знакомить третьих лиц, за исключением случаев, предусмотренных действующим законодательством (выявление хищений, мошенничества и других особых случаев). В связи с этим акт аудиторской проверки составляется в двух экземплярах, одни из которых передается аудиторами лично главному бухгалтеру предприятия или лицу, его замещающему, а второй экземпляр остается в аудиторской организации, проводившей проверку, для последующего контроля за устранением выявленных недостатков.

После подготовки проекта акта аудиторы знакомят с его содержанием руководство предприятия, рассматривают высказанные при этом возражения и замечания, при необходимости вносят в акт соответствующие коррективы и подписывают его.

*Аудиторское заключение* — официальный документ, дающий оценку достоверности бухгалтерского учета и отчетности аудируемого предприятия, подтвержденный подписью имеющего лицензию руководителя проверяющей группы аудиторской фирмы и печатью этой фирмы. В случае, если проверка осуществлялась самостоятельным независимым аудитором, имеющим лицензию, то подтверждение заключения производится его подписью и личной печатью.

Возможны четыре вида аудиторских заключений:

* заключение без замечаний (безоговорочное заключение);
* заключение с замечаниями (заключение с оговорками);
* отрицательное заключение;
* заключение не дается совсем, либо дается отказное заключение.

Первый вид заключения аудиторами дается в том случае, если не было обнаружено ошибок и недостатков в отчетности, а финансовое положение устойчиво и, по мнению аудиторов, не вызывает каких-либо опасений. Однако такое положение маловероятно и, скорее всего, имеет место один из двух вариантов: ошибки аудиторами найдены, но вносить соответствующие исправления нецелесообразно, либо аудиторская проверка произведена недостаточно профессионально или недобросовестно.

Заключение с замечаниями делается при выявлении аудиторами отдельных легко устранимых недостатков, в целом не меняющих положительной оценки состояния бухгалтерского учета и отчетности. По всем выявленным недостаткам аудиторы обязаны дать свои рекомендации и проконтролировать их выполнение.

Отрицательное заключение дается в случае выявления серьезных нарушений и запущенности бухгалтерского учета и отчетности, в связи с чем бухгалтерская документация квалифицируется как недостоверная.

Четвертый вариант завершения аудиторской проверки возможен, если аудиторам не предъявляются все материалы, необходимые для оценки состояния бухгалтерского учета и отчетности. В результате аудиторы вынуждены прекратить проверку, официально уведомив об этом предприятие и свою вышестоящую организацию.

В соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации по результатам аудиторской проверки под­готавливается аудиторское заключение, состоящее из трех частей: ввод­ной, аналитической и итоговой.

Протоколом N 1 от 9 февраля 1996 г. Комиссией по аудиторской дея­тельности при Президенте Российской Федерации был одобрен Порядок сос­тавления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности .

В соответствии c этими нормативными документами аудиторское зак­лючение должно содержать:

а) во вводной части:

- наименование аудиторской фирмы (фамилия, имя, отчество аудито­ра), юридический адрес, данные государственной регистрации, номер и дата выдачи лицензии (с указанием вида аудита и срока действия лицен­зии), банковские реквизиты.

б) в аналитической части:

- наименование экономического субъекта и временные рамки проверя­емого периода,

- результаты экспертизы системы внутреннего контроля и состояния бухгалтерского учета в экономическом субъекте,

- факты выявленных в ходе проверки существенных нарушений порядка ведения бухгалтерского учета, повлекшие за собой искажение бухгалтерс­кой отчетности и связанные с этим недоимки по налогам и обязательным платежам и сборам.

в) в итоговой части:

- констатация вывода о полной достоверности (недостоверности, ус­ловной достоверности - при условии исправления выявленных ошибок) бух­галтерской отчетности проверяемого экономического субъекта.

Каждая страница аудиторского подписывается аудитором, проводившим проверку: и заверяется его личной печатью.

Аудиторское заключение брошюруется вместе с бухгалтерской отчет­ностью и предоставляется для ознакомления исполнительной дирекции и акционерам (участникам) экономического субъекта.

При этом всем внешним заинтересованным лицам (в налоговые службы, в кредитные учреждения, в средства массовой информации - в случае пуб­ликации баланса, и т.п.) предоставляется только итоговая часть ауди­торского заключения, содержащая вывод о степени достоверности бухгал­терской отчетности.

***6. Аудит правильности начисления и правильности списания со счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства"***

# Столовые

 При проверке данного подразделения аудитор должен быть особенно внимателен, т.к. бухгалтерский учет в столовых заслуживает отдельного разговора, потому что в них осуществляется реализация продуктов питания, результат от которой при определенных условиях включается в общие финансовые результаты деятельности ор­ганизаций.

Необходимо сразу сказать, что в соответствии с подпунктом «ф» пункта 2 Положения о составе затрат по производству и ре­ализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестои­мость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования фи­нансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденного постановлением Правительства РФ от 5 августа 1992 г. № 552, в состав себестоимости продукции (работ, услуг) организации могут включать расходы, связан­ные только с содержанием помещений, предоставляемых бес­платно организациям общественного питания (как состоящим, так и не состоящим на балансе организации), обслуживающим трудовые коллективы (включая амортизационные отчисления, затраты на проведение всех видов ремонта помещения, расхо­ды на освещение, отопление, водоснабжение, электроснабже­ние, а также на топливо для приготовления пищи).

Все остальные расходы по организации питания сотрудни­ков осуществляются за счет чистой прибыли или покрываются собственной выручкой столовой от реализации производимой ею продукции.

Учет затрат в столовых целесообразно строить на основе Ме­тодических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финан­совых результатов на предприятиях торговли и общественного питания, утвержденных письмом Минфина России и Госком­стата России от 20 апреля 1995 г. № 1-550/32-2.

Если столовая работает в режиме самоокупаемости и ее про­дукция реализуется по ценам не ниже фактической себестои­мости, то учет ведется как в обычной организации общест­венного питания. Такую столовую можно также выделить на отдельный баланс и тогда учет затрат в ней будет вестись с применением счета 44 «Издержки обращения» вместо сче­та 29 «Обслуживающие производства и хозяйства ».

В случае покрытия части или всех расходов столовой за счет собственных средств организации, на балансе которой находит­ся столовая, можно вести бухгалтерский учет по ней в рамках баланса предприятия на специально открытом отдельном суб­счете к счету 29, но с соблюдением методологии учета, харак­терной для организаций общественного питания.

Так как в бухгалтерском учете существует два наибо­лее распространенных способа работы столовой, находящейся на балансе организации, то аудитор должен проверить правильность их применения.

*1. Продукция столовой реализуется сотрудникам органи­зации за наличный расчет или посредством удержаний из зар­платы.*

Выручка от такой реализации должна быть включена в об­щий результат деятельности организации по кредиту счета 46 «Реализация продукции, работ и услуг» с обязательным начислением и уплатой всех соответствующих налогов с вы­ручки.

Отражение в бухгалтерском учете такой деятельности сто­ловой будет производиться следующим образом:

**ДЕБЕТ 29 КРЕДИТ 10 (41)** - списаны продукты, отпущенные в столовую;

**ДЕБЕТ 29 КРЕДИТ 70 (69, 76)** - отражено формирование затрат при приготовлении обедов;

**ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 46** - получена в кассу денежная выручка от прода­жи обедов.

Для предприятий, осуществляющих свою деятельность в сфере общественного питания, по кредиту счета 46 отражает­ся сумма фактического объема реализованных товаров (проду­ктов) по продажной цене. Полнота и правильность формирова­ния выручки проверяется по данным контрольно-кассовых машин.

**ДЕБЕТ 46 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»** - начислен НДС.

В соответствии с пунктом 43 Инструкции Госналогслужбы России от 11 октября 1995 г. № 39 «О порядке исчисления и уп­латы налога на добавленную стоимость» организации общест­венного питания при реализации продукции собственного производства исчисляют НДС по средней расчетной ставке с суммы дохода, полученного в виде торговых надбавок и наце­нок, которые применяются к ценам приобретения с налогом. Средняя расчетная ставка определяется в порядке, предусмот­ренном пунктом 41 Инструкции, как отношение общей суммы налога, приходящейся на поступившие за отчетный период то­вары, к их стоимости исходя из цен поставщиков, включая сумму налога.

Следует также отметить, что, согласно подпункту «л» пункта 12 Инструкции Госналогслужбы России от 11 октяб­ря 1995 г. № 39, от НДС освобождается продукция собст­венного производства отдельных организаций общественного питания (студенческих и школьных столовых, столовых других учебных заведений, больниц, детских дошкольных учреждений, а также столовых иных учреждений и органи­заций социально-культурной сферы, финансируемых из бюд­жета).

**ДЕБЕТ 46 КРЕДИТ 29**- списаны собственные фактические затраты столовой, включая стоимость сырья;

**ДЕБЕТ 29 КРЕДИТ 67** - начислен налог на пользователей автодорог;

 **ДЕБЕТ 80 КРЕДИТ 68** - начислен налог на содержание жилищного фон­да и объектов социально-культурной сферы;

**ДЕБЕТ 46 КРЕДИТ 80** - выявлена прибыль столовой

**или**

**ДЕБЕТ 88 КРЕДИТ 46** - покрыт полученный убыток столовой за счет собственных средств.

2*. Продукция столовой отпускается сотрудникам органи­зации бесплатно.*

В случае, когда работники предприятия не платят за обеды, то есть когда расходы полностью покрываются за счет средств организации, реализация продукции столовой не включается в общую сумму реализации продукции организации и по сче­ту 46 не отражается.

В бухгалтерском учете такой, способ, деятельности столовойбудет отражаться следующим образом:

**ДЕБЕТ 29 КРЕДИТ 10 (41, 70, 69, 76)**- формирование затрат по приготовлению обедов;

**ДЕБЕТ 88 КРЕДИТ 29** - списание затрат по содержанию и эксплуата­ции столовой.

Отпуск бесплатных обедов сотрудникам должен произво­диться по талонам на питание или каким-либо иным докумен­там, которые должны обеспечивать учет и контроль за расходо­ванием средств на питание одного работника. Сумма таких расходов включается в совокупный облагаемый доход работни­ка для исчисления подоходного налога в соответствии с пунк­том 6 Инструкции Госналогслужбы России от 29 июня 1995 г. № 35 «По применению Закона Российской Федерации «О подо­ходном налоге с физических лиц».

В исключительных случаях, когда по каким-либо объектив­ным и не зависящим от работы бухгалтерских служб причинам невозможно организовать учет потребления обедов каждым ра­ботником, стоимость обедов не включается в его совокупный до­ход и, следовательно, не подлежит обложению подоходным на­логом. Такое положение содержится в пункте 7 разъяснений Госналогслужбы России от 25 июня 1992 г. № ВП-6-03/202 «По отдельным вопросам, заданным работниками государствен­ных налоговых инспекций на кустовых совещаниях, проведен­ных Государственной налоговой инспекцией РФ».

* ***Детские дошкольные учреждения***

В детских дошкольных учреждениях (далее по тексту -ДДУ) все расходы должны производиться согласно смете, ут­вержденной руководством организации, на балансе которого находится ДДУ, поэтому проверка данного подразделения аудитором должна начаться именно с проверки таких смет.

Эти расходы покрываются за счет:

- сумм, внесенных родителями в качестве платы за содер­жание детей в ДДУ;

- сумм целевого финансирования, то есть путем покрытия части расходов ДДУ за счет собственных средств организации.

При определении величины платы родителей за содержа­ние детей в ДДУ необходимо учитывать, что в целях социаль­ной защиты населения, согласно постановлению Верховного Совета РФ от 6 марта 1992 г.,№ 2464-1 «Об упорядочении пла­ты за содержание детей в детских дошкольных учреждениях и о финансовой поддержке системы этих учреждений», размер взимаемой с родителей независимо от места их работы (служ­бы, учебы) платы не должен превышать 20 процентов, а с ро­дителей, имеющих трех и более детей, - 10 процентов затрат на содержание ребенка в данном учреждении. Также для осо­бых категорий детей при наличии заключения медицинского учреждения возможно полное освобождение от указанных пла­тежей. Этот момент должен заслуживать особенного внимания аудитора.

Если организация полностью или частично возмещает ро­дителям плату за содержание детей в детских дошкольных уч­реждениях или при целевом финансировании покрывает рас­ходы на содержание ДДУ, которые должны быть оплачены родителями, то эти суммы должны быть включены в сово­купный доход родителей, согласно пункту 6 Инструкции Гос­налогслужбы России от 29 июня 1995 г. № 35 «По применению закона Российской Федерации «О подоходном налоге с физи­ческих лиц».

Указания о порядке проведения документальной проверки юридических лиц, независимо от видов деятельности и форм собственности, включая предприятия с особым режимом рабо­ты, по соблюдению налогового законодательства, правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджет на­лога на прибыль Госналогслужбы России от 28 августа 1992 г. № ИЛ-6-01/284 содержат схему отражения в бухгалтерском учете затрат предприятия по содержанию ДДУ.

Эти затраты отражаются с использованием счета 29 «Обслу­живающие производства и хозяйства»:

**ДЕБЕТ 29 КРЕДИТ 02 (10, 13, 70, ...)** - расходы по содержанию ДДУ.

Все затраты осуществляются согласно утвержденной смете.

Покрытие расходов отражается следующим образом:

**ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 29** - начислена сумма родительских взносов;

**ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 76** - отражено поступление родительских взносов;

**ДЕБЕТ 70КРЕДИТ 76** - отражено удержание родительских взносов с начисленной оплаты труда;

**ДЕБЕТ 88 КРЕДИТ 29** - покрытие расходов на содержание ДДУ за счет Согласно приказу Минфина России от 21 ноября 1997 г. № 81н «О формировании годовой бухгалтерской отчетности», все расходы организаций, осуществляемые в течение года за счет чистой прибыли, должны отражаться по счету 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», минуя счет 81 «Использование прибыли», который теперь используется для отражения уплаты налога на прибыль и иных платежей в бюджет.

 При исчислении налога на прибыль суммы, направленные на содержание детских дошкольных учреждений, находящихся на балансе организаций, выводятся из под налогообложения в .пределах нормативов, утвержденных местными органами власти в соответствии с пунктом 4,1.2 Инструкции Госналогслужбы России от 10 августа 1995 г. № 37 «О порядке исчисления и упла­ты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций». Если такие нормативы не установлены, то применяется порядок определения расходов на содержание этих учреждений, .действу­ющих для аналогичных учреждений данной территории, подве­домственных местным органам государственной власти.

Суммы, полученные от родителей и организаций на содер­жание детей в ДДУ, не являются выручкой организации, на ба­лансе которой находится это ДДУ, поэтому они не включаются в налогооблагаемую базу при начислении налогов с выручки. Так, например, в соответствии с пунктом 21.10 Инструкции Госналогслужбы России от 15 мая 1995 г. № 30 «О порядке ис­числения и уплаты налогов, поступающих в дорожные фон­ды», налог на пользователей автодорог не начисляется на сум­мы, полученные от родителей и организаций.

* ***Санатории и учреждения культурно-просветительского назначения***

К объектам социально-культурной сферы относятся объек­ты культуры и искусства, образования, физкультуры и спорта, здравоохранения, социального обеспечения и непроизводствен­ных видов бытового обслуживания населения.

Как и по другим объектам обслуживающих производств и хозяйств, для объектов социально-культурного и оздорови­тельного назначения (санатории, дома и дворцы культуры, би­блиотеки, кинотеатры и т. п.) необходимо составлять смету, в которой по статьям закладываются планируемые расходы на их содержание. После утверждения сметы руководством ор­ганизации, смета передается в финансовые службы для приме­нения в практической работе.

Бухгалтерский учет расходов на содержание объектов соци­ально-культурного и оздоровительного назначения также стро­ится с применением счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

 Расходы на содержание объектов социально-культурного назначения никак не связаны с производством и реализацией продукции, что конкретно установлено пунктом 4 Положения о составе затрат, утвержденного постановлением Правительст­ва РФ от 5 августа 1992 г. № 552, согласно которому включе­нию в себестоимость продукции (работ, услуг) не подлежат за­траты на выполнение работ по строительству, оборудованию и содержанию (включая амортизационные отчисления и затра­ты на все виды ремонтов) культурно-бытовых и других объек­тов, находящихся на балансе предприятий.

Бухгалтерский учет также зависит от способа реализации услуг объектов социально-культурного назначения сотрудни­кам - оплачиваются они или предоставляются бесплатно.

*1. Услуги объектов социально-культурного назначения оплачиваются сотрудниками.*

В этом случае затраты по обслуживанию и содержанию, объ­ектов социально-культурной сферы должны отражаться про­водкой:

**ДЕБЕТ 29 КРЕДИТ 02 (10, 60, 67, 68, 69, 70, 76, ...).**

В соответствии с пунктом 12 Положения о составе затрат, ут­вержденного постановлением Правительства РФ от 5 августа 1992 г. № 552, затраты, не связанные с производством, отражают­ся в учете в том отчетном месяце, в котором они выявлены. Если же оказание услуг работникам с использованием объектов соци­ально-культурной сферы будет осуществлено только в летний пе­риод (например, детский оздоровительный лагерь работает только летом), то затраты, возникающие в другой период, должны учи­тываться по счету 31 «Расходы будущих периодов» как расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, и подлежат списанию на счет 29 в течение срока, к которому они относятся (пункт 56 Положения о бухгал­терском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержден­ного приказом Минфина России от 26 декабря 1994 г. № 170).

**ДЕБЕТ 50, 51 КРЕДИТ 46** - отражается выручка от оказания услуг службами социально-культурной сферы орга­низаций сотрудникам и на сторону

 **ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 46** - если оплата осуществляется через удержание из зарплаты;

**ДЕБЕТ 46 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС**- начислен НДС со стоимости реализованных службами социально-культурной сферы орга­низаций услуг сотрудникам и на сторону.

В этом случае применяется расчетная ставка НДС - 16,67%, зачет сумм уплаченного НДС не производится.

Если на нужды объектов социально-культурной сферы бы­ли списаны материалы, приобретенные для нужд производст­ва, по которым на счете 19 числятся суммы уплаченного НДС, то эти суммы налога надо списать за счет собственных средств организации проводкой:

**ДЕБЕТ 88 КРЕДИТ 19.**

Если эти суммы уже были предъявлены к зачету, необходи­мо сделать восстановительную проводку:

**ДЕБЕТ 88 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»;**

**ДЕБЕТ 29 КРЕДИТ 67** - начислен налог на пользователей автодорог.

 Объектом обложения этим налогом является сумма вы­ручки;

 **ДЕБЕТ 46 КРЕДИТ 29**- списываются затраты на содержание объек­тов социально-культурной сферы;

 **ДЕБЕТ 46 КРЕДИТ 80**- определен финансовый результат (прибыль)

 **ДЕБЕТ 88 КРЕДИТ 46** - убыток покрыт за счет собственных средств организации.

Согласно подпункту «у» пункта 1 статьи 5 Закона РФ от 6 де­кабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость», пу­тевки (курсовки) в санаторно-курортные и оздоровительные уч­реждения, учреждения отдыха, туристские и экскурсионные путевки освобождены от НДС. Поэтому при предоставлении сот­рудникам указанных видов путевок в приведенной учетной схеме проводок по начислению и списанию НДС не производится.

При освобождении от НДС путевок (курсовок) в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отды­ха следует иметь в виду, что данный порядок не распростра­няется на дополнительные (сверх стоимости этих путевок) платные услуги, в частности, связанные с проживанием и пи­танием, и оформленные иными документами (в том числе кас­совыми приходными ордерами).

Для получения этой льготы необходимо иметь бланки путе­вок, учитываемые как бланки строгой отчетности.

*2. Организация предоставляет своим сотрудникам услуги социально-культурной сферы бесплатно за счет собственных средств.*

В этом случае бухгалтерский учет должен вестись следую­щим образом:

**ДЕБЕТ 29 КРЕДИТ 02 (10, 60, 67, 68, 69, 70, 76, ...)**- затраты на содержание объектов социально-культурной сферы;

**ДЕБЕТ 88 КРЕДИТ 29** - списание затрат по содержанию социально-культурной сферы.

Организации, имеющие на своем балансе объекты социаль­но-культурной сферы, имеют право пользоваться льготой по на­логу на имущество. В соответствии с пунктом 6 Инструкции Госналогслужбы России от 8 июня 1995 г. № 33 «О порядке ис­числения и уплаты в бюджет налога на имущество предпри­ятий» не учитывается при налогообложении балансовая стои­мость (за вычетом износа) объектов социально-культурной сферы, полностью или частично находящихся на балансе пред­приятия, независимо от того, используются они для нужд пред­приятия или обслуживают объекты населенного пункта, в кото­ром организация находится.

* ***Учет деятельности жилищно-коммунальных обслуживающих подразделений***

Организации для обслуживания жилищно-коммунального хозяйства, находящегося у них на балансе, объединяют, как правило, все службы по их эксплуатации в жилищно-коммунальные орга­низации (ЖКО). Учет ЖКО расходов по содержа­нию объектов жилищно-коммунального хозяйства и сумм, поступающих в их возмещение (доходов), ведется в общем порядке, установленном для учета затрат на производство продукции (работ, услуг), с учетом отдельных особенностей, установленных Министерством финансов России в письме от 29.10.93 № 118 "Об отражении в бухгалтерском уче­те отдельных операций в жилищно-коммунальном хозяйстве" (в редакции от 3.03.96 № 37).

Учет затрат по содержанию жилого фонда и поступлений в счет возмещения данных расходов ведется организацией (или ЖКО) в соответствии с номенклатурой статей, предусмотренной в ее фи­нансовом плане, финансовый план включает в себя сводную смету эксплуатационных доходов и расходов, а также смету доходов и расходов по коммунальным услугам (целевым сборам).

Смета эксплуатационных доходов и расходов состоит из следующих статей:

Доходы

• плата за наем жилья (на компенсацию затрат по его строительству или реконструкции) для лиц, нанимающих жилье (собственники жи­лых помещений уплачивают вместо указанной платы налог на имущество физических лиц);

• оплата услуг за содержание и ремонт (включая капитальный) мест общего пользования в жи­лых зданиях (техническое обслуживание внутридомовых сетей — водопроводно-канализационных; центрального отопления; горячего водоснабжения; электрических сетей);

• арендная плата за нежилые помещения, сдава­емые другим организациям в аренду;

• арендная плата за жилые помещения, сдавае­мые другим организациям в аренду;

• сборы с арендаторов на покрытие эксплуата­ционных расходов;

• прочие доходы (плата за аренду прочего иму­щества и инвентаря; от оказания услуг вспо­могательных подразделений на сторону; пени, поступившие от нанимателей жилых помеще­ний за просрочку платежей; проценты, полу­ченные в банке за пользование последним де­нежными средствами организации, и др.).

Расходы:

• содержание аппарата управления (расходы на оплату труда с отчислениями в фонды социа­льного назначения; почтово-телеграфные и телефонные расходы; содержание контор ЖКО и домоуправлений; износ МБП; аморти­зация основных средств и арендная плата за их использование);

• содержание обслуживающего персонала (рас­ходы на оплату труда с отчислениями в фонды социального назначения; расходы на содержа­ние служебных помещений; охрана труда и техника безопасности и др.);

• содержание домохозяйства (расходы на оплату труда обслуживающего персонала - дворни­ков, уборщиц мест общего пользования, рабо­чих по очистке шахт мусоропроводов, лифте­ров, диспетчеров и др.; отчисления на социа­льные нужды с расходов на оплату труда данных работников; расходы на спецодежду;

расходы по вывозу снега и мусора; освещение, отопление и содержание в чистоте мест обще­го пользования; содержание тротуаров и тер­ритории дворов; оплата услуг сторонних пред­приятий и др.);

• расходы по ремонту жилого фонда (текущий ремонт жилых помещений и мест общего по­льзования в квартирах производится кварти­росъемщиками за свой счет);

• обшеэксплуатационные расходы в форме ски­док по оплате отдельных видов услуг, предо­ставляемых отдельным категориям граждан в соответствии с действующим законодательством, и др.;

• прочие расходы.

Смета доходов и расходов по коммунальным услугам (целевым сборам) включает в себя следу­ющие статьи доходов и расходов:

* водоснабжение и канализация,
* электроосвещение,
* горячее водоснабжение,
* радиоточки,
* телевизионная антенна общего пользования,
* ассенизация,
* уборка и вывоз мусора,
* прочие.

Согласно постановлению Правительства Рос­сии от 18.06.96 № 707 "Об упорядочении системы оплаты жилья и коммунальных услуг" сбор плате­жей за коммунальные услуги и оплата жилья, пре­доставляемого в наем, производятся собственни­ком жилья или организацией, уполномоченной выполнять эти функции.

ЖКО ведет бухгалтерский учет операций " содержанию жилья в разрезе объектов:

• сдаваемых в наем населению, втом числе егособственникам;

• сдаваемых в аренду другимюридическим ифизическим лицам.

* ***Учет операций по содержанию жилья, сданного в наем***

Бухгалтерский учет эксплуатационных расхо­дов по своим обслуживающим производствам ор­ганизация ведет по *дебету счета 29,* а доходов в размере сумм возмещении, причитающихся к получению, по *кредиту счета 46 "Реализация продук­ции (работ, услуг)"* как выручку от реализации услуг.

Учет расходов и доходов ведется поих видам, при этом делаются следующие бухгалтерские за­писи:

**Д-т сч. 29, К-т сч. 10, 13, 65, 67, 68, 69, 70 и др.**

отражаются расходы по содержанию жилья (расходы "о содержанию жилья распределяются по объектам, используемым для сдачи квартиросъемщикам и в аренду, к порядке, установленном организацией в своей учетной политике — пропорционально площади помещений и т. д..);

**Д-т сч. 76, К-т сч. 46**

Отражается сумма квартирной платы, причитающаяся к получению с квартиросъемщиков;

**Д-т сч. 76. К-т ст. 46**

отражается сумма платы за содержание и ремонт жилья, причитающаяся к получению с квартиросъ­емщиков;

**Д-т сч. 51, К-т ст. 46**

отражаются убытки по содержанию жилья, не пере­крытые суммами доходов за его содержание;

**Д-т сч. 51, К-т сч. 80**

отражаются суммы пени, полученные за несвоевре­менную оплату платежей (НДС не облагаются).

В соответствии с разъяснениями налоговых органов указанные поступления необходимо рас­сматривать как выручку от оказания услуг, исходя из чего они делают вывод о необходимости обло­жения ее налогом на пользователей автодорог и содержание жилого фонда и объектов социально-культурной сферы. В связи с этим организациям придется делать следующие записи:

**Д-т сч. 29, К-т сч. 67**

на сумму налога на содержание автодорог;

**Д-т сч. 80, К-т сч. 61**

на сумму налога на содержание жилого фонда и объектов социально-культурной сферы.

В этом случае при исчислении налога на содер­жание жилого фонда объектов социально-культурной сферы следует иметь в виду, что размер налога определяется за вычетом расходов организации на содержание собственных данных объектов. Уменьшение суммы налога на указанные расходы в бух­галтерском учете отдельно не отражается.

**Д-т сч. 67, 68, К-т сч. 51**

погашена задолженность по местным налогам.

От уплаты налога на добавленную стоимость освобождена плата за жилье как по договору най­ма, так и по договору передачи жилья в собственность в виде оплаты услуг по техническому обслу­живанию дома. В случае взимания организацией дополнительной платы с населения сверх оплаты жилья (включая расходы на его содержание и ре­монт, эксплуатацию домохозяйства) за оказание услуг и проведение работ по обслуживанию жило­го фонда НДС взимается в общем порядке. При этом делаются следующие записи:

**Д-т сч. 46, К-т сч. 29,**

списываются расходы по оказанию дополнитель­ных услуг;

**Д-т сч. 76 К-т сч. 46**

 Отражается выручка от оказания услуг

**Д-т сч.46 К-т сч.68**

 Отражается НДС от суммы выручки

**Д-т сч. 46 (80) К-т сч.80 (46)**

Отражается финансовый результат от оказания услуг

* ***Учет операций по содержанию отдельных объектов жилого фонда, сданных в аренду***

Организация может сдавать отдельные объек­ты жилого фонда в аренду. При этом операции могут носить разовый или постоянный характер.

Если организация предоставляет отдельные объекты жилого фонда в аренду на постоянной основе, то это будет рассматриваться как осущест­вление ею уставной деятельности, что должно найти отражение в учредительных документах ор­ганизации.

В этом случае учет эксплуатационных расхо­дов будет вестись на ***счете******29****;* доходов, причита­ющихся к получению, по ***кредиту счета 46 "Реа­лизация продукции (работ, услуг)".***

Учет расходов и доходов ведется по объектам, при этом делаются следующие записи:

**Д-т 29, К-т 10, 13, 65, 67, 68, 69, 70 и др.**

отражаются расходы по содержанию жилых поме­щений (с учетом уплаченного НДС);

**Д-т 76, К-т 46**

отражается начисленная плата **за** предоставленные в аренду помещения с учетом эксплуатационных расходов;

**Д-т 46, К-т 68**

отражается сумма НДС, причитающегося к уплате в бюджет от арендной платы;

**Д-т 29, 80, К-т 67 и 68**

отражается задолженность бюджету по налогу на по­льзователей автомобильных дорог, содержание жило­го фонда и объектов социально-культурной сферы.

При сдаче объектов в разовом порядке учет расходов по их содержанию и арендной платы ве­дется с использованием ***счета******80 "Прибыли и убытки".*** Делаются следующие записи:

**Д-т 19, 29, К-т 10, 13, 23, 60 и др.**

отражаются расходы по содержанию объектов;

**Д-т 80, К-т 29**

списываются расходы по их содержанию;

Если в составе арендной платы не учитывают­ся услуги по содержанию объектов, сданных в аренду, расходы по ним предъявляются в порядке. установленном для учета реализации продукции и оказания услуг. При этом делаются записи:

**Д-т 46, К-т 29**

списываются расходы по содержанию объектов;

**Д-т 76, К-т 46**

отражается выручка от оказания услуг,

**Д-т 46, К-т 68**

отражается НДС от выручки.

Объекты жилого фонда, находящиеся на ба­лансе организации, в соответствии с Инструкцией Госналогслужбы России от 8.06.95 № 33 "О поряд­ке исчисления и уплаты в бюджет налога на иму­щество предприятий" налогом на имущество не облагаются.

В соответствии с действующим порядком амортизация по объектам жилого фонда и объек­там внешнего благоустройства не начисляется. Та­ким образом, в бухгалтерской отчетности данные объекты показываются по первоначальной (вос­становительной) стоимости. По данным объектам начисляется в конце года только износ в размере амортизации, начисляемой линейным способом, который отражается на забалансовых счетах:

по жилому фонду **014 "Износ жилого фонда";**

по объектам внешнего благоустройства **015 "Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов".**

* ***Учет доходов и расходов по коммунальным услугам (целевые расходы и сборы*)**

Коммунальные услуги заключаются в обеспе­чении жилых домов услугами по водоснабжению, канализации, снабжению электроэнергией, газом, очистке выгребных ям, обеспечении радиотрансляционными точками, коллективными телеантеннами и др. Эти услуги подлежат оплате кварти­росъемщиками, а также организациями-арендаторами,как правило, по стоимости фактического потребления, сверх платы за наем помещения и арендной платы**.**

Организации, предоставляющие коммунальные услуги своим филиалам и работникам, учитывают свои затраты по ***дебету счета*** *29,* а суммы возмещений на ***счете 96 "Целевые финансирование и поступления".***

Порядок учета доходов или сумм возмещений, полученных в покрытие произведенных коммуналь­ных услуг, зависит от порядка учета объектов жило­го фонда, на которых они возникают. Учет расходов и поступлений ведется в следующем порядке:

**Д-т 29, К-т 10, 13, 65, 67, 68, 69, 70 и др.**

отражаются расходы по оказанию коммунальных услуг (с учетом уплаченного НДС);

**Д-т 96, К-т 29**

списываютсязатраты по оказанию коммунальныхуслуг;

**Д-т 76, К-т 96**

отражается плата за коммунальные услуга, причи­тающаяся к получению с квартиросъемщиков и арендаторов жилых помещений;

**Д-т 29, К-т 96**

отражается стоимость коммунальных услуг, предо­ставленных в соответствии с законодательством их пользователям, имеющим льготы по оплате.

Принимая во внимание то, что расходы по цен­тральному отоплению объектов жилого фонда про­изводятся лишь в отопительный период года, в те­чение определенных периодов возникает разница между сборами и расходами. В связи с этим доходы и расходы в течение отчетного года учитываются с использованием *счетов 31 "Расходы будущих перио­дов"* (для учета в отопительный сезон сумм расхо­дов. превышающих их среднемесячный размер) и *у> "Резервы предстоящих расходов и платежей" (для* Учета сумм доходов, превышающих их среднемесячный размер). При этом делаются следующие записи:

**Д-т 31, К-т 29**

отражается сумма превышения расходов над сбора­ми в начале отчетного года;

**Д-т 29, К-т 31**

Списывается по расчету сумма превышения сборов над расходами в начале неотопительного сезона

# Д-т 29 К-т 89

Отражается операция по образованию резерва предстоящих расходов в неотопительный период при полном списании средств со счета 31.

Остатков на конец года по образуемому резер­ву на эти цели не должно быть.

При учете целевых сборов и расходов следует иметь в виду, что, как правило, при наличии в от­дельные отчетные периоды, разниц между начис­ленными суммами доходов и расходов они на *сче­те 80 "Прибыли и убытки"* не отражаются, а при­бавляются (либо сторнируются) к доходам или расходам следующего отчетного периода.

В случае предоставления организацией ком­мунальных услуг другим организациям учет расхо­дов и доходов по ним должен вестись в порядке учета операций по оказанию услуг на сторону с использованием *счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)".*

* ***Учет операций по содержанию жилья, используемого для извлечения дохода***

Организация может согласно учредительным документам заниматься приобретением имущест­ва и сдачей его в аренду с целью извлечения дохо­да. В этом случае организация учитывает:

• объекты жилого фонда, приобретаемые для сдачи в аренду, на ***счете 03 "Доходные вложе­ния в материальные ценности";***

• эксплуатационные расходы по содержанию жилья и аппарата организации на ***счете 20 "Основное производство";***

*'* амортизацию по данным объектам в порядке, установленном постановлением Правительст­ва СССР от 22.10.90 № 1072;

• плату, причитающуюся к получению, по кре­диту ***счета 46 "Реализация продукции (работ,***

***услуг)".***

Учет расходов и доходов ведется по заказчи­кам и видам объектов, сдаваемых в аренду. При этом делаются следующие записи:

**Д-т 08, 19, К-т 60**

отражается операция по получению объектов жило­го фонда (либо на дату получения права собствен­ности на них), с учетом НДС;

**Д-т 03, К-т 08**

полученные объекты зачисляются в состав собст­венных основных средств;

**Д-т 60, К-т 51**

оплачены счета поставщика объектов;

**Д-т 68, К-т 19**

принят НДС к зачету;

**Д-т 03, К-т 03**

отражается операция по передаче объектов в аренду;

**Д-т 20 К-т 82, 10, 13, 65, 67, 68, 69, 70 и др. ,**

отражаются расходы по эксплуатационной деятель­ности организации, включая начисленную, аморти­зацию;

**Д-т 62, К-т 46**

отражается выручка, начисленная к получению за предоставленные в аренду объекты;

**Д-т 46, К-т 68**

 отражается сумма НДС, причитающегося к уплате в бюджет от суммы выручки;

**Д-т 29, 80, К-т 67 и 68**

отражается задолженность бюджету по налогу на по­льзователей автомобильных дорог и налогу на содер­жание жилого фонда и объектов социальной сферы;

**Д-т 51, К-т 62**

отражается операция по погашению задолженности.

Организация уплачивает с указанного имуще­ства налог на имущество, как с объектов произ­водственного назначения, а также все налоги с оборота в установленном порядке.

* ***Учет операций по покупке и продаже отдельных квартир из жилого фонда***

Организация наряду с целымиобъектами жи­лого фонда — жилыми домами и объектами внеш­него благоустройства может покупать отдельные квартиры и нежилые помещения в других жилых зданиях, а также продавать квартиры и нежилые помещения из своего жилого фонда.

При этом в бухгалтерском учете делается ряд записей.

***А. Покупка квартир и нежилых помещений в жилых зданиях:***

**Д-т 08, 19, К-т 60, 76**

приобретение квартир за счет прибыли или иных

собственных средств организации;

**Д-т 60, 76, К-т 51 и др.**

оплачены счета продавцов;

**Д-т 04, К-т 08**

ввод квартир с отражением их стоимости в составе

нематериальных активов (бед НДС);

**Д-т 88 (субсчета учета нераспределенной прибыли или спецфондов), К-т сч. 88 (субсчет учета фонда социальной сферы)**

отражается использование источников;

**Д-т 014**

отражается в конце года начисленный износ по

данным объектам;

**Д-т 08, 19, К-т 60, 76**

приобретениенежилых помещений и объектов внешнегоблагоустройства за счет прибыли или иных собственных средств организации

**Д-т 01, К-т 08**

ввод нежилых помещений и объектов внешнего благоустройства в состав собственных основных средств (без НДС);

**Д-т 20, 23 и др, К-т 02**

начисляется в установленном порядке амортизация по нежилым помещениям;

**Д-т 015**

отражается износ, начисленный в конце года по объектам внешнего благоустройства.

Б. Продажа квартир и нежилых помещений из жи­лого фонда организации:

**Д-т 48, К-т 04**

списывается стоимость проданных квартир;

**Д-т 47, К-т 01**

списывается стоимость проданных нежилых поме­щений;

**Д-т 02, К-т 47**

отражается износ по нежилым помещениям;

**К-т 014**

списывается начисленный износ по жилым квартирам;

**Д-т 76, К-т 47 и 48**

отражается выручка от продажи указанных объек­тов другим организациям;

**Д-т 73, К-т 48**

отражается сумма выручки от продажи жилых квартир работникам организации;

**Д-т 70, К-т 68**

отражается сумма налога на доход работника, купив­шего (или получившего безвозмездно) квартиру;

**Д-т 80 (47, 48), К-т 47 и 48 (80)**

отражается финансовый результат от продажи указанных объектов.

***В. Содержание объектов жилого фонда, находящихся* в *собственности муниципальных органов:***

Отдельные организации после передачи объ­ектов жилого фонда в собственность органов местного самоуправления вынуждены производить их финансирование в порядке долевого учас­тия в случае, если в них проживают работники ор­ганизации. Указанное финансирование производится наряду с осуществлением отчислений от прибыли на содержание объектов. Расходы организаций по финансированию ремонтных работ и предоставлению коммунальных услуг для данных объектов осуществляются за счет остающейся у них чистой прибыли. В бухгалтерском, учете дела-

ются следующие записи:

**Д-т 47, К-т 01**

списывается стоимость объектов жилого фонда при его передаче в муниципальную собственность;

**Д-т 88, К-т 47**

отражается операция по использованию источника покрытия убытков от передачи объектов;

**Д-т 46, К-т 29**

списываются расходы по оказанным коммуналь­ным услугам, по переданным объектам;

**Д-т 88, 96, К-т 46**

списываются расходы по коммунальным услугам за счет собственных средств организации (за минусом части, учтенной при определении налога);

**Д-т 88, 96, К-т 51**

отражается дотация на жилые помещения, исполь­зуемые работниками организации (за минусом части, учтенной при определении налога).

Финансирование указанных объектов при на­личии у организации права обшей (совместной, долевой) собственности на объект вместе с други­ми юридическими лицами или при наличии дого­вора о совместном использовании объектов осу­ществляется за счет средств налога на содержание жилого фонда и объектов социально-культурной сферы. При отсутствии такого юридического оформления расходы по их содержанию в полном обьеме относятся на счета учета собственных средств организации.

* ***Содержание общежитии коечного типа***

Учет организацией расходов по содержанию общежитий и сумм, полученных с проживающих в них лиц, ведется на ***счете 29*** в соответствии со сметой расходов и доходов, которая содержит следующую номенклатуру статей:

Расходы по содержанию общежития:

* расходы по оплате труда управленческого пер­сонала с отчислениями в фонды социального назначения;
* прочие управленческие расходы (служебные командировки; телефонные и канцеляр­ские расходы; почтово-телеграфные и иные расходы);

• расходы по содержанию обслуживающего пер­сонала;

• плата за жилую площадь, занятую под общежития

• расходы на бытовое обслуживание (стирка по­стельных принадлежностей; дезинфекция и санобработка; расходы по ремонту и др.);

• амортизация оборудования и инвентаря;

• расходы по коммунальномуобслуживанию об­щежитии**;**

**•** прочие расходы.

Доходы:

• плата за проживание в общежитии работников организации;

• плата за проживание в общежитии, взимаемая с других юридических и физических лиц, не являющихся работниками организации;

• прочие доходы.

При проживании в комнатах общежития отде­льных лиц, как в квартирах, они обслуживаются как квартиросъемщики отдельных квартир.

Учет расходов по содержанию общежитии и сумм возмещении ведется в следующем порядке:

**Д-т 29, К-т 10, 13, 65, 67, 68, 69, 70 и др.**

отражаются расходы по содержанию помещения общежития (с учетом уплаченного НДС);

**Д-т 46, К-т 29**

списываются расходы по содержанию общежитии в части, касающейся проживающих лиц, не являю­щихся работниками организации;

**Д-т 76, К-т 46**

отражается сумма коммунальных услуг, причитаю­щаяся к получению с проживающих в общежитиях лиц, не являющихся работниками организации.

* ***Учет операций по содержанию объектов коммунального хозяйства***

Учет затрат по содержанию объектов комму­нального хозяйства (бань, прачечных, гостиниц (без туристических) и т. п.) ведется в соответствии со сметой, которая имеет примерно следующую номенклатуру статей:

**•** доходы от оказания услуг;

• расходы по оплате труда обслуживающего пер­сонала, включая аппарат управления, с отчис­лениями в фонды социального назначения;

• расходы по содержанию производственных помещений (оплата электроэнергии, теплоэнергии, воды, топлива, износ МБП и др.);

 • амортизационные отчисления на. полное восстановление основных средств;

• расходы на ремонт основных средств или отчисления в резерв рас ходов наих ремонт;

• другие расходы (охрана труда и техника безо­пасности, потери от недостач и порчи матери­алов в пределах норм естественной убыли, прочие расходы).

 Указанные хозяйства рассматриваются как определенный вид основного производства, с уче­том себестоимости их услуг, выручки и фи­нансового результата в порядке, установленном для производств, являющихся уставными видами деятельности. В бухгалтерском учете делаются за­писи:

**Д-т 19, 29, К-т 10,13, 65, 67, Я, 69, 70 и др.**

отражаются расходы по содержанию хозяйств;

**Д-т 46, К-т 29**

списываются затраты по содержанию хозяйств;

**Д-т 76, К-т 46**

отражается стоимость оказанных услуг, причитаю­щаяся к получению;

**Д-т 46, К-т 68**

начислен НДС от суммы услуг;

 **Д-т 46 (80), К-т 80 (46)**

отражается финансовый результат от деятельности

хозяйств.

1. ***Тестирование системы учета на счете 29 "Обслуживающие хозяйства и подразделения"***

 Для доказательности аудиторского заключения целесообразно в процессе проверки счета 29 осуществить процедуры с использованием тестов, что означает провести испытание или исследование по заранее разработанной стандартной форме. С учетом преследуемых целей их подразделяют на тесты независимые и тесты на соответствие.

 Независимые тесты предназначены для получения сведений о полноте, правильности и законности операций, содержащихся в бухгалтерских записях и финансовой отчетности.

 Тесты на соответствие применяют для выявления соответствия процедур внутреннего контроля установленным нормам.

 Абсолютно все аудиторские тесты классифицируются в соответствии с процедурой их осуществления. Можно сказать, что тесты проводятся для выявления наиболее типичных ошибок. По счету 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" тестирование может выглядеть следующим образом:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п\п | Направления и вопросы тестирования | Нет ответа | Да | Нет | Примечание |
|  | УСЛОВИЯ |  |  |  |  |
| 1 | Имеет ли доступ к документации кто-либо, кроме ответственных лиц? |  |  |  |  |
|  | РЕАЛЬНОСТЬ |  |  |  |  |
| 2 | Проверяются ли финансовые сметы после их подготовки глав. бухгалтером и руководителями подразделений? |  |  |  |  |
| 3 | Проверяются ли отчеты об исполнении смет после их исполнения глав. бухгалтером и руководителем организации? |  |  |  |  |
|  | ПОЛНОТА |  |  |  |  |
| 4. | Проводится ли предварительная нумерация первичной документации и используется ли она для выявления отсутствующих или фиктивных документов? |  |  |  |  |
|  | ОТВЕТСТВЕННОСТЬ |  |  |  |  |
| 5. | Готовят ли соответствующую документацию специально ответственные лица? |  |  |  |  |
|  | ТОЧНОСТЬ |  |  |  |  |
| 6.  | Проверяется ли расхождение между данными первичных документов на отпуск материалов и средств и отчетов об исполнении смет по подразделениям |  |  |  |  |
|  | ***КЛАССИФИКАЦИЯ*** |  |  |  |  |
| 7. | Правильно ли квалифицируются затраты по элементам и статьям калькуляции |  |  |  |  |
|  | ПЕРИОДИЗАЦИЯ |  |  |  |  |
| 8. | Отвечает ли учет затрат принципу “Временной определенности факторов” |  |  |  |  |
| 9. | УЧЕТПроверяют ли лица , ответственные за учет затрат , данные учета по сегментам и сводного учета ? |  |  |  |  |

***8. Арбитражная практика***

 *При проведении документальной проверки предприятия налоговым органом был выявлен факт включения в себестоимость расходов по капитальному ремонту помещения столовой, которая является структурным подразделением предприятия.*

 *В результате этого продукция столовой была реализована ниже себестоимости. При определении базы обложения налогом на прибыль и НДС предприятие исходило из фактической цены реализации продукции столовой. В связи с этим налоговой инспекцией было принято решение о доначислении налога на прибыль и НДС исходя из рыночных цен на аналогичную продукцию, а также о взыскании штрафа в размере 100% от доначисленных сумм налога и пеней.*

 *Предприятие не согласилось с требованиями налоговой инспекции и обратилось в арбитражный суд с иском о признании решения недействительным.*

**Позиция налогового органа.**

 В ходе проведения документальной проверки было выявлено, что предприятие осуществило капитальный ремонт помещения столовой на общую сумму 90000 руб. Выручка от реализации продукции столовой была отражена отдельно от выручки, полученной по основному виду деятельности, на счете 46 субсчет "Реализация продукции столовой". Выручка от реализации продукции столовой за проверяемый период составила 120000 руб., а себестоимость указанной продукции за тот же период - 82000 руб..

 По мнению налоговой инспекции, все затраты по содержанию столовой, включая расходы на осуществление капитального ремонта, должны отражаться на счете 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" и относиться на себестоимость продукции столовой.

 В учете предприятия должны быть сделаны проводки:

* При отражении расходов на содержание столовой и осуществление капитального ремонта:

 ***Дебет 29 Кредит 02 (13, 69, 70…)***

- 82000 руб. - учтены расходы на содержание столовой

 ***Дебет 29 Кредит 60***

- 75000 руб. - отражены расходы по капитальному ремонту столовой

 ***Дебет 19 Кредит 60***

- 15000 руб. - учтен НДС по расходам, связанным с ремонтом

* При списании расходов и отражении выручки столовой:

***Дебет 62 Кредит 46 субсч. "Реализация продукции столовой"***

 - 120000 руб. - отражена выручка от реализации

***Дебет 46 субсч. "Реализация продукции столовой" Кредит 29***

 - 157000 руб. - списаны расходы на содержание и капитальный ремонт столовой

***Дебет 46 Кредит 68***

 - начислен НДС с оборота по реализации продукции столовой

***Дебет 80 Кредит 46 субсч. "Реализация продукции столовой"***

 - отражен убыток от реализации

 В данном случае продукция столовой реализуется ниже себестоимости. В соответствии с налоговым законодательством предприятие должно было исчислять налог на прибыль и НДС исходя из рыночных цен на аналогичную продукцию.

 **Позиция предприятия.**

 Столовая является структурным подразделением предприятия, и ее деятельность направлена на обслуживание основной производственной деятельности. Следовательно, по мнению предприятия, расходы на содержание столовой, в том числе на проведение всех видов ремонта, относятся на себестоимость продукции по основному виду деятельности.

 При отражении расходов по содержанию и капитальному ремонту столовой в учете делаются следующие проводки:

 ***Дебет 29 Кредит 02 (13, 69, 70…)***

- 82000 руб. - учтены расходы на содержание столовой

 ***Дебет 20 Кредит 60***

- 75000 руб. - отражены расходы по капитальному ремонту столовой

 ***Дебет 19 Кредит 60***

- 15000 руб. - учтен НДС по расходам, связанным с ремонтом

 ***Дебет 62 Кредит 46 субсч. "Реализация продукции столовой"***

 - 120000 руб. - отражена выручка от реализации

***Дебет 46 субсч. "Реализация продукции столовой" Кредит 29***

 - 82000 руб. - списаны расходы на содержание и капитальный ремонт столо вой

***Дебет 46 субсч. "Реализация продукции столовой" Кредит 68***

 - начислен НДС с оборота по реализации продукции столовой

***Дебет 46 субсч. "Реализация продукции столовой Кредит 80***

 - отражена прибыль от реализации продукции столовой

 Таким образом, продукция столовой была реализована по ценам выше фактической себестоимости, и поэтому необходимость доначислить налоги отсутствует. В связи со вступлением в силу Налогового кодекса РФ с 1 января 1999 года нормы налоговых законов, устанавливающие порядок налогообложения при реализации продукции по ценам ниже себестоимости утратили силу.

 **Решение дела арбитражным судом.**

 *Рассмотрев обстоятельства дела, суд вынес решение, подтверждающее правильность позиции налогоплательщика.*

 *Согласно подпункту "ф" пункта 2 Положения о составе затрат, затраты, свяхзанные с содержанием помещений, предоставляемых бесплатно организациям общественного питания (как состоящим, так и не состоящим на балансе организации), обслуживающим трудовые коллективы (включая затраты на проведение всех видов ремонта помещения) относятся на себестоимость продукции.*

 *В соответствии со статьей 53 Арбитражного процессуального кодекса РФ при рассмотрении споров о признании недействительными актов государственных органов обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для их принятия, возлагается на орган, принявший акт.*

 *В акте проверки отсутствуют данные о том, какие товары реализовывались по ценам ниже себестоимости и в каком конкретно периоде года. Сведения об уровне рыночных цен на аналогичную продукцию в указанном акте также отсутствуют.*

 *В связи с изложенным у налоговой инспекции нет оснований для применения к предприятию финансовых санкций за занижение объекта обложения налогом на прибыль и НДС.*

***Позиция суда отражена в решении***

***Арбитражного суда Краснодарского края***

***от 19 августа 1998г. № А-32-7969/98-39/214***

1. ***Тесты***
2. *Списание затрат со счета 29 "обслуживающие производства и хозяйства" производится на:*

а) себестоимость продукции (работ, услуг)

б) за счет собственных средств

в) и на себестоимость (по определенным видам затрат), и за счет собственных средств (правильный ответ)

1. *Могут ли обслуживающие хозяйства и производства предприятия заниматься коммерческой деятельностью*:

а) да (правильный ответ) б) нет

1. *Если предприятие сдает в аренду отдельные объекты своего жилищного хозяйства, должно ли это отражаться в учредительной документации предприятия*:

а) да

б) нет

в) да, если такие операции носят постоянный характер (правильный ответ)

1. *Аудитор при проверке операций по содержанию жилья, используемого для извлечения дохода, обнаружил, что эксплуатационные расходы по содержанию этого жилья и аппарата управления учитывается на счете 20 "Основное производство". Признает ли он это правильным:*

а) нет, это противоречит Положению о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли

б) да, если согласно учредительным документам организация может заниматься приобретением имущества и сдавать его в аренду с целью извлечения дохода (правильный ответ)

1. *Аудитор, проводя проверку сч.29 по субсчету "Столовая" обнаружил, что расходы, связанные с содержанием помещения столовой, предоставляемого организации общественного питания бесплатно, списываются на себестоимость продукции. Признает ли аудитор это правомерным:*

а) да (правильный ответ) б) нет

1. *При аудиторской проверке предприятия, на балансе которой находится детский ясли - сад, аудитор обнаружил, что размер взимаемой с родителей платы, составляет 25% затрат на содержание ребенка. Какое будет решение аудитора:*

а) признает правильным, т.к. размер платы, взимаемой с родителей платы за содержание ребенка в ДДУ, может быть любым в соответствии с уставом ДДУ

б) признает неправильным, т.к. размер платы, взимаемой с родителей платы за содержание ребенка в ДДУ, не может превышать 15% затрат на содержание ребенка

в) признает неправильным, т.к. размер платы, взимаемой с родителей платы за содержание ребенка в ДДУ, не должен превышать 20% затрат на содержание ребенка, а с родителей трех и более детей - 10% затрат на содержание ребенка (правильный ответ)

1. *Являются ли суммы, полученные от родителей и организаций на содержание детей в ДДУ, выручкой организации, и должны ли они быть включены в налогооблагаемую базу при исчислении налогов с выручки:*

а) нет (правильный ответ) б) да

1. *Аудитор, проводя проверку организации. Имеющей на своем балансе дворец культуры, обнаружил, что при исчислении налога на имущество организация включает в расчет стоимость данного объекта. В данном случае аудитор укажет, что организация может пользоваться льготой по налогу на имущество:*

а) только если данный объект полностью находится на балансе предприятия и используется исключительно для нужд организации

б) при любых условиях нахождения на балансе (полностью или частично) и использования (для нужд предприятия или для населенного пункта, в котором находится организация) (правильный ответ)

1. *Правильно освобожденным от начисления налога на добавленную стоимость аудитор признает:*

а) плату за жилье, сданного по договору найма

б)операция по передаче жилья в собственность в виде оплаты услуг по техническому обслуживанию дома

в) и а), и б) (правильный ответ)

1. *От начисления НДС освобождается продукция собственного производства отдельных организаций общественного питания (студенческих и школьных столовых, больниц, ДДУ, а также столовых иных учреждений и организаций социально - культурной сферы, финансируемых из бюджета):*

а) неверно б) верно (правильный ответ)

***Заключение***

 Изучив проблему аудита счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" я могу сделать следующие основные выводы:

1. Целью аудита счета 29 «Обслуживающие хозяйства и производства» является установление соответствия применяемой в организации методики учета операций по данному счету и налогообложения действующим в Российской Федерации в проверяемом периоде нормативным документам. Это необходимо для того, чтобы выявить ошибки и определить степень их влияния на бухгалтерскую отчетность организации.
2. Основной задачей аудита счета 29 является проверка соблюдения нормативно-правовых актов при учете расходов и доходов обслуживающих производств и хозяйств, правильности применения льгот по налогу на имущество, налогу на добавленную стоимость, налогу на прибыль и некоторым другим, а также проверка правильности ведения бухгалтерского учета по данному счету.
3. Для определения стратегии аудита, объема работ и подготовки программ аудитору целесообразно подготовить план проверки счета 29 и счетов, корреспондирующих с ним, остатки или обороты по которым за проверяе­мый период были существенны. В плане нужно указать, какие по­тенциальные ошибки возможны по этим счетам, какие доказате­льства необходимы для подтвер­ждения достоверности записей по счетам и какие методы ауди­тор предполагает использовать для их сбора.
4. Основными ошибками по счету 29 и проверяемым корреспондирующим с ним счетам являются:
* ошибки прошлых периодов;
* необычные остатки по счетам и нетипичные изменения в течение года;
* отраслевые, общеэкономические риски и риски, связанные с деятельностью руководства;
* надежность организации и методического обеспечения учета;
* значительная стоимость или повышенная ликвидность активов;
* несистематические записи;
* сложные операции;
* операции, в которых лично заинтересованы руководители предприятия;
* раскрытие мошеннических действий
1. В процессе проверки аудиторы составляют рабочие документы, являю­щиеся основой для подтверждения объема и качества выполняемой ими ра­боты и обоснованности сделанных ими выводов.

Рабочие документы составляются по произвольной форме, однако он должны содержать необходимую справочную информацию о клиенте; краткое описание выполненной работы; метод проведения аудита (сплошной или вы­борочный); замечания по результатам проверки; перечень документов, не представленных для проверки; мнение аудитора о способах устранения вы­явленных недостатков; описание системы внутрихозяйственного контроля в проверяемой организации (с выделением слабых мест и положительных сто­рон); программа аудита с отметками о ходе ее выполнения и причинах отклонений; объяснения и справки персонала проверяемой организации по вопросам, заданным аудитором; прочие другие свидетельства и разъясне­ния.

1. Аудиторская проверка заканчивается оформлением двух итоговых документов — акта аудиторской проверки бухгалтерского учета и достоверности отчетности и аудиторского заключения.
2. При аудиторской проверке счета 29 используются различные методы получения аудиторских доказательств. Аудиторскими доказательствами назы­вается информация, собранная и проанализированная аудитором в ходе проверки, служащая обоснованием выводов аудитора. Основные методы получения аудиторских доказательств следующие:

1. Проверка арифметических расчетов (пересчет);

2. Инвентаризация;

3. Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций;

4. Подтверждение;

5. Устный опрос;

6. Проверка документов;

7. Прослеживание;

8. Аналитические процедуры.

9. Выборочные методы

1. В соответствии с подпунктом «ф» пункта 2 Положения о составе затрат по производству и ре­ализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестои­мость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования фи­нансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденного постановлением Правительства РФ от 5 августа 1992 г. № 552, в состав себестоимости продукции (работ, услуг) организации могут включать расходы, связан­ные только с содержанием помещений, предоставляемых бес­платно организациям общественного питания (как состоящим, так и не состоящим на балансе организации), обслуживающим трудовые коллективы (включая амортизационные отчисления, затраты на проведение всех видов ремонта помещения, расхо­ды на освещение, отопление, водоснабжение, электроснабже­ние, а также на топливо для приготовления пищи).
2. При определении величины платы родителей за содержа­ние детей в ДДУ необходимо учитывать, что в целях социаль­ной защиты населения, согласно постановлению Верховного Совета РФ от 6 марта 1992 г.,№ 2464-1 «Об упорядочении пла­ты за содержание детей в детских дошкольных учреждениях и о финансовой поддержке системы этих учреждений», размер взимаемой с родителей независимо от места их работы (служ­бы, учебы) платы не должен превышать 20 процентов, а с ро­дителей, имеющих трех и более детей, - 10 процентов затрат на содержание ребенка в данном учреждении. Также для осо­бых категорий детей при наличии заключения медицинского учреждения возможно полное освобождение от указанных пла­тежей. Этот момент должен заслуживать особенного внимания аудитора.

Если организация полностью или частично возмещает ро­дителям плату за содержание детей в детских дошкольных уч­реждениях или при целевом финансировании покрывает рас­ходы на содержание ДДУ, которые должны быть оплачены родителями, то эти суммы должны быть включены в сово­купный доход родителей, согласно пункту 6 Инструкции Гос­налогслужбы России от 29 июня 1995 г. № 35 «По применению закона Российской Федерации «О подоходном налоге с физи­ческих лиц».

1. Согласно подпункту «у» пункта 1 статьи 5 Закона РФ от 6 де­кабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость», пу­тевки (курсовки) в санаторно-курортные и оздоровительные уч­реждения, учреждения отдыха, туристские и экскурсионные путевки освобождены от НДС. Поэтому при предоставлении сот­рудникам указанных видов путевок в приведенной учетной схеме проводок по начислению и списанию НДС не производится.

При освобождении от НДС путевок (курсовок) в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отды­ха следует иметь в виду, что данный порядок не распростра­няется на дополнительные (сверх стоимости этих путевок) платные услуги, в частности, связанные с проживанием и пи­танием, и оформленные иными документами (в том числе кас­совыми приходными ордерами).

1. Организации, имеющие на своем балансе объекты социаль­но-культурной сферы, имеют право пользоваться льготой по на­логу на имущество. В соответствии с пунктом 6 Инструкции Госналогслужбы России от 8 июня 1995 г. № 33 «О порядке ис­числения и уплаты в бюджет налога на имущество предпри­ятий» не учитывается при налогообложении балансовая стои­мость (за вычетом износа) объектов социально-культурной сферы, полностью или частично находящихся на балансе пред­приятия, независимо от того, используются они для нужд пред­приятия или обслуживают объекты населенного пункта, в кото­ром организация находится.
2. От уплаты налога на добавленную стоимость освобождена плата за жилье как по договору най­ма, так и по договору передачи жилья в собственность в виде оплаты услуг по техническому обслу­живанию дома. В случае взимания организацией дополнительной платы с населения сверх оплаты жилья (включая расходы на его содержание и ре­монт, эксплуатацию домохозяйства) за оказание услуг и проведение работ по обслуживанию жило­го фонда НДС взимается в общем порядке.
3. Если организация предоставляет отдельные объекты жилого фонда в аренду на постоянной основе, то это рассматривается как осуществление ею уставной деятельности, что должно найти отражение в учредительных документах организации.

***Приложение №1***

*Полное наименование*

ЗАКОН РФ от 06.12.91 N 1992-I (ред. от 27.05.2000) "О НАЛОГЕ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ"

*Примечания*

ВО ИСПОЛНЕНИЕ данного документа принят ПРИКАЗ Госналогслужбы РФ от 22.12.98 N ГБ-3-06/334 Применение данного документа РАЗЪЯСНЕНО ПИСЬМОМ Минфина РФ N 04-03-05 ПИСЬМОМ Минфина РФ N 1-35/41, Госналогслужбы РФ N ВГ-6-03/31 ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ N 06-3-10/520 ПИСЬМОМ Минфина РФ от 10.03.94 N 01-10/4-408 ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ от 24.06.94 N ВГ-6-06/224 ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ от 13.07.94 N ЮУ-6-06/80н ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ от 01.08.94 N ВЗ-6-05/277 ПИСЬМОМ Минфина РФ от 23.11.94 N 04-03-11 ПИСЬМОМ Минфина РФ от 10.11.95 N 16-00-16-182 ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ от 10.04.96 N ВЗ-4-03/31н ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ от 07.06.96 N ПВ-6-03/393 ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ от 22.04.96 N 06-1-14/31-408 ПИСЬМОМ Минфина РФ от 13.05.96 N 04-03-11 ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ N ВЗ-6-03/500 ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ от 30.07.96 N ВГ-6-06/525 ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ, Минфина РФ от 24.01.96 N 04-03-12 ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ от 15.08.96 N ВЗ-4-03/55н ПИСЬМОМ Минфина РФ N 04-03-07 от 25.09.96 ПИСЬМОМ ГТК РФ от 17.10.96 N 01-45/18556 ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ N ВЗ-6-03/890 от 25.12.96 ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ от 18.03.97 N ВЗ-6-03/213 ПИСЬМОМ Минфина РФ от 13.05.97 N 04-03-08 ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ от 19.05.97 N ПВ-6-03/376 ПИСЬМОМ Минфина РФ от 18.06.97 N 1-35/50 ПИСЬМОМ Минэкономики РФ от 28.08.97 N 19-1180 ПИСЬМОМ МНС РФ от 16.03.2000 N ВП-6-05/196@ Применение данного документа в Москве было РАЗЪЯСНЕНО ПИСЬМОМ ГНИ по Москве от 27.12.94 N 11-13/16825

*Источник опубликования*

*В данном виде документ опубликован не был(в ред. от 06.12.91 - "Ведомости СНД и ВС РФ", 1991, N 52, ст. 1087;"Закон", 1992, N 4)"Финансовая газета" N 2000-05, 31.01.2000*

*Текст документа*

*6 декабря 1991 года N 1992-I*

РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ

ЗАКОН

О НАЛОГЕ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

(в ред. - Законов РФ от 22.05.92 N 2813-I , от 16.07.92 N 3317-I , от 22.12 92 N 4178-I , от 25.02.93 N 4554-I , от 06.03.93 N 4618-I

; Федеральных законов от 11.11.94 N 37-ФЗ , от 06.12.94 N 57-ФЗ , от 25.04.95 N 63-ФЗ , от 23.06.95 N 94-ФЗ , от 07.08.95 N 128-ФЗ , от 22.08.95 N 151-ФЗ , от 30.11.95 N 188-ФЗ , от 27.12.95 N 211-ФЗ , от 01.04.96 N 25-ФЗ , от 22.05.96 N 45-ФЗ , от 17.03.97 N 54-ФЗ , от 28.04.97 N 73-ФЗ , от 31.07.98 N 147-ФЗ , от 06.01.99 N 10-ФЗ ,

от 10.02.99 N 32-ФЗ , от 31.03.99 N 64-ФЗ , от 04.05.99 N 95-ФЗ ,

от 02.01.2000 N 36-ФЗ , от 27.05.2000 N 74-ФЗ )

Статья 5. Перечень товаров (работ, услуг), освобождаемых от налога.

1. От налога на добавленную стоимость освобождаются:

у) платные медицинские услуги для населения, лекарственные средства, изделия медицинского назначения, протезно-ортопедические изделия и медицинская техника, а также путевки (курсовки) в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отдыха, туристские и экскурсионные путевки (за исключением комиссионного и агентского вознаграждений, полученных турагентом от продажи туристских и экскурсионных путевок); технические средства, включая автомототранспорт, которые не могут быть использованы иначе, как для профилактики инвалидности и реабилитации инвалидов;

(в ред. Законов РФ от 22.05.92 N 2813-I , от 16.07.92 N 3317-I ; Федерального закона от 28.04.97 N 73-ФЗ )

Приложение №2

*Полное наименование*

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ВС РФ от 06.03.92 N 2464-1 "ОБ УПОРЯДОЧЕНИИ ПЛАТЫ ЗА СОДЕРЖАНИЕ ДЕТЕЙ В ДЕТСКИХ ДОШКОЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ И О ФИНАНСОВОЙ ПОДДЕРЖКЕ СИСТЕМЫ ЭТИХ УЧРЕЖДЕНИЙ"

*Примечания*

Примечаний нет

*Источник опубликования*

*"Российская газета", N 64, 19.03.92,"Ведомости СНД и ВС РФ", 19.03.92, N 12, ст. 621*

*Текст документа*

ВЕРХОВНЫЙ СОВЕТ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ от 6 марта 1992 г. N 2464-1 Москва, Дом Советов России

ОБ УПОРЯДОЧЕНИИ ПЛАТЫ ЗА СОДЕРЖАНИЕ ДЕТЕЙ В ДЕТСКИХ ДОШКОЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ И О ФИНАНСОВОЙ ПОДДЕРЖКЕ СИСТЕМЫ ЭТИХ УЧРЕЖДЕНИЙ

В целях упорядочения платы за содержание детей в детских дошкольных учреждениях и финансовой поддержки системы этих учреждений в условии либерализации цен и с учетом статей 7, 44, 45 Закона РСФСР "О местном самоуправлении в РСФСР" Верховный Совет Российской Федерации постановляет:

1. Верховным Советам республик в составе Российской Федерации, местным Советам народных депутатов:

установить с 1 апреля 1992 года размер платы, взимаемой с родителей независимо от места их работы (службы, учебы) за содержание детей в детских дошкольных учреждениях, находящихся на балансе предприятий, организаций, учреждений, органов исполнительной власти, в размере не более 20 процентов, а с родителей, имеющих трех и более несовершеннолетних детей, - не более 10 процентов затрат на содержание ребенка в данном учреждении;

определить категории семей, нуждающихся в дополнительных льготах или компенсациях по оплате содержания детей в детских дошкольных учреждениях из средств местных бюджетов.

2. Освободить родителей от платы за содержание в детских дошкольных учреждениях детей, у которых, по заключению медицинских учреждений выявлены недостатки в физическом или психическом развитии, а также детей, находящихся в туберкулезных детских дошкольных учреждениях.

3. Правительству Российской Федерации, Советам Министров (правительствам) республик в составе Российской Федерации определить источники финансирования детских дошкольных учреждений, находящихся на балансе предприятий, организаций и учреждений, и внести соответствующие предложения в проект закона Российской Федерации "О бюджетной системе Российской Федерации на II квартал 1992 года и на 1992 год".

*Председатель Верховного Совета*

*Российской Федерации*

*Р.И. ХАСБУЛАТОВ*

Приложение №3

*Полное наименование*

ИНСТРУКЦИЯ Госналогслужбы РФ от 29.06.95 N 35 (ред. от 04.04.2000) "ПО ПРИМЕНЕНИЮ ЗАКОНА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ "О ПОДОХОДНОМ НАЛОГЕ С ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ"

*Примечания*

Данный документ полностью ОТМЕНЯЕТ нормативные акты согласно Приложению 15 данного документа Данный документ РАЗЪЯСНЯЕТ применение ЗАКОНА РФ от 07.12.91 N 1998-1 Применение данного документа РАЗЪЯСНЕНО ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ от 16.05.96 N 08-1-06/448 ПИСЬМОМ ФФОМС от 08.08.96 N 3367/52-И ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ от 26.11.96 N ВК-6-12/813 РЕШЕНИЕМ Верховного Суда РФ от 04.12.98 N ГКПИ 98-675 РЕШЕНИЕМ Верховного Суда РФ от 17.03.99 РЕШЕНИЕМ Верховного Суда РФ от 31.05.99 N ГКПИ 99-376 ОПРЕДЕЛЕНИЕМ Верховного Суда РФ от 01.07.99 N КАС 99-121 ОПРЕДЕЛЕНИЕМ Верховного Суда РФ от 09.11.99 N КАС 99-310 РЕШЕНИЕМ Верховного Суда РФ от 14.10.99 N ГКПИ 99-731 РЕШЕНИЕМ Верховного Суда РФ от 06.07.99 N ГКПИ 99-492 РЕШЕНИЕМ Верховного Суда РФ от 18.01.2000 N ГКПИ 99-1039 РЕШЕНИЕМ Верховного Суда РФ от 14.01.2000 N ГКПИ 99-944 ОПРЕДЕЛЕНИЕМ Верховного Суда РФ от 25.05.2000 N КАС 00-205

*Источник опубликования*

*В данном виде документ опубликован не был.(в ред. от 29.06.95 - "Российские вести", N 169 от 07.09.95, N 174 от 14.09.95,N 179 от 21.09.95;"Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств РФ", N 10, 1995 (опубликован*

*Текст документа*

Зарегистрировано в Минюсте РФ 21 июля 1995 г. N 911

ГОСУДАРСТВЕННАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ИНСТРУКЦИЯ от 29 июня 1995 г. N 35

ПО ПРИМЕНЕНИЮ ЗАКОНА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ "О ПОДОХОДНОМ НАЛОГЕ С

ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ"

(в ред. Изменений и дополнений Госналогслужбы РФ N 1 от 01.09.95; N

2 от 02.04.96; N 3 от 11.07.96; N 4 от 27.03.97; N 5, внесенных

Приказом Госналогслужбы РФ от 08.12.97 N АП-3-08/230; N 6, внесенных Приказом Госналогслужбы РФ от 26.02.98 N АП-3-08/28; N 7

внесенных Приказом Госналогслужбы РФ от 23.09.98 N БФ-3-08/255, N 8,

внесенных Приказом МНС РФ от 28.04.99 N ГБ-3-08/107, N 9,

внесенных Приказом МНС РФ от 04.04.2000 N АП-3-08/120)

6. Если в результате использования средств предприятий, учреждений и организаций физические лица получают на руки наличные деньги на личные нужды, либо талоны или иные документы, на которых обозначен их денежный номинал, дающие право проезда, посещения или иного пользования услугами (мероприятиями), являющимися в обычных условиях платными, а также в случаях, когда предприятия, учреждения и организации производят их оплату за конкретных физических лиц, то суммы средств, направленных предприятием, учреждением или организацией на вышеуказанные цели, включаются в состав совокупного дохода этих лиц.

В состав совокупного дохода физических лиц также включается стоимость материальных и социальных благ, предоставляемых предприятиями, учреждениями, организациями или другими работодателями этим лицам, в частности:

оплата коммунально-бытовых услуг, абонементов, подписки на газеты, журналы и книги, питания, проезда к месту работы и обратно, кроме случаев, предусмотренных законодательством;

суммы единовременных пособий физическим лицам, уходящим на пенсию;

внесение (возмещение) платы за родителей на содержание детей в детских дошкольных учреждениях, а также оплаты за обучение детей в учебных заведениях;

разница в цене товаров (изделий, продуктов), реализованных физическим лицам по ценам ниже рыночных (в соответствующих случаях - государственных регулируемых), или продукции собственного производства, реализованной по ценам ниже, чем обычно применяемые предприятиями для реализации продукции сторонним потребителям (на сумму разницы между этими ценами и ценами, по которым продукция реализована физическим лицам). Если предприятие или организация отпускает физическим лицам продукцию собственного производства бесплатно, сумма стоимости такой продукции должна быть включена в совокупный доход физических лиц исходя из рыночных (государственных регулируемых) цен на эту продукцию;

суммы пенсий, назначаемых и выплачиваемых за счет средств предприятий, учреждений или организаций в ином порядке, чем это установлено пенсионным законодательством Российской Федерации;

Приложение №4

*Полное наименование*

ИНСТРУКЦИЯ Госналогслужбы РФ от 10.08.95 N 37 (ред. от 06.07.99) "О ПОРЯДКЕ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ В БЮДЖЕТ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЙ И ОРГАНИЗАЦИЙ"

*Примечания*

Данный документ РАЗЪЯСНЯЕТ применение ЗАКОНА РФ от 27.12.91 N 2116-1 Данный документ полностью ОТМЕНЯЕТ ИНСТРУКЦИЮ Госналогслужбы РФ от 06.03.92 N 4 ПИСЬМО Госналогслужбы РФ от 25.06.92 N ВП-4-01/37 ИЗМЕНЕНИЯ И ДОПОЛНЕНИЯ N 2 от 27.08.92 ИЗМЕНЕНИЯ И ДОПОЛНЕНИЯ N 3 от 20.01.93 ИЗМЕНЕНИЯ И ДОПОЛНЕНИЯ N 4 от 27.01.93 ИЗМЕНЕНИЯ И ДОПОЛНЕНИЯ N 5 от 06.07.93 ИЗМЕНЕНИЯ И ДОПОЛНЕНИЯ N 6 от 18.10.93 ИЗМЕНЕНИЯ И ДОПОЛНЕНИЯ N 7 от 03.12.93 ИЗМЕНЕНИЯ И ДОПОЛНЕНИЯ N 8 от 27.04.94 ИЗМЕНЕНИЯ И ДОПОЛНЕНИЯ N 9 от 14.06.94 ИЗМЕНЕНИЯ И ДОПОЛНЕНИЯ N 10 от 23.08.94 ИЗМЕНЕНИЯ И ДОПОЛНЕНИЯ N 11 от 22.11.94 ИЗМЕНЕНИЯ И ДОПОЛНЕНИЯ N 12 от 11.01.95 ПИСЬМО Госналогслужбы РФ, Минфина РФ от 13.04.93 N ЮУ-4-01/53н ПИСЬМО Госналогслужбы РФ от 24.06.94 N ВГ-4-01/75н ПИСЬМО Госналогслужбы РФ от 28.06.94 N ВГ-4-01/76н ПИСЬМО Госналогслужбы РФ от 08.08.94 N НП-4-02/92н ПИСЬМО Госналогслужбы РФ от 31.10.94 N 143 ПИСЬМО Госналогслужбы РФ от 01.11.94 N НП-6-01/415 ПИСЬМО Госналогслужбы РФ N НП-6-01/131 ПИСЬМО Госналогслужбы РФ N НП-6-01/18 ПИСЬМО Госналогслужбы РФ N НП-6-01/76 Применение данного документа РАЗЪЯСНЕНО ПИСЬМОМ Минфина РФ N 135 от 28.12.95, N СИ-517 ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ от 17.01.96 N НП-2-02/48 ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ от 21.03.96 N ВГ-4-03/22н ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ от 27.03.96 N НП-4-05/26н ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ от 07.06.96 N ПВ-6-03/393 ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ от 03.10.96 N ПВ-6-11/696 ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ от 02.04.96 N 07-3-08/112 ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ от 01.08.97 N ВГ-6-02/562 ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ от 25.03.98 N ВП-6-02/199 ПИСЬМОМ МНС РФ от 29.03.99 N ГБ-6-02/200@ ОПРЕДЕЛЕНИЕМ Верховного Суда РФ от 11.01.2000 N КАС 99-390

*Источник опубликования*

*В данном виде документ опубликован не был.(в ред. от 10.08.95 - "Российские вести", N 194, 12.10.95; N 199, 19.10.95;"Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств РФ", N 1, 1996 (опубликован*

*Текст документа*

Зарегистрировано в Минюсте РФ 25 августа 1995 г. N 938

ГОСУДАРСТВЕННАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ИНСТРУКЦИЯ от 10 августа 1995 г. N 37

О ПОРЯДКЕ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ В БЮДЖЕТ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЙ И ОРГАНИЗАЦИЙ

(в ред. - Изменений и дополнений Госналогслужбы РФ N 1 от 22.01.96 , N 2 от 12.02.96 , N 3 от 18.03.97 , N 4 от 25.08.98 ; Изменений и

дополнений МНС РФ N 5 от 06.07.99 )

Инструкция издана на основании:

Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. N 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" и Постановления Верховного Совета Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. N 2117-1 "О порядке введения в действие Закона Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций"

Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"

Закона РСФСР от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О Государственной налоговой службе РСФСР" и других актов законодательства.

В порядке, предусмотренном настоящей Инструкцией, облагается прибыль (превышение доходов над расходами), полученная на территории Российской Федерации, континентальном шельфе и в экономической зоне Российской Федерации и в иных случаях, предусмотренных действующим законодательством Российской Федерации.

Положения настоящей Инструкции не распространяются на иностранные юридические лица (компании, фирмы, любые другие организации, образованные в соответствии с законодательством иностранных государств).

Порядок исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль иностранных юридических лиц регулируется соответствующей инструкцией Государственной налоговой службы Российской Федерации.

4. Льготы по налогу

4.1. При исчислении налога на прибыль облагаемая прибыль, определенная в соответствии с положениями, изложенными в разделе 2 настоящей Инструкции, при фактически произведенных затратах и расходах за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятий, уменьшается на суммы:

4.1.2. затрат предприятий (в соответствии с утвержденными местными органами государственной власти нормативами) на содержание находящихся на их балансе объектов и учреждений здравоохранения, народного образования, культуры и спорта, детских дошкольных учреждений, детских лагерей отдыха, домов престарелых и инвалидов, жилищного фонда, а также затрат на эти цели при долевом участии предприятий в содержании указанных объектов и учреждений. Затраты предприятий при долевом участии принимаются в пределах норм, утвержденных местными органами государственной власти, на территории которых находятся указанные объекты и учреждения.

Если такие нормативы местными органами государственной власти не утверждены, то следует применять порядок определения расходов на содержание этих учреждений, действующий для аналогичных учреждений данной территории, подведомственных указанным органам;

(в ред. Изменений и дополнений Госналогслужбы РФ N 2 от 12.02.96 )

***Приложение №5***

ПОЛОЖЕНИЕ О СОСТАВЕ ЗАТРАТ ПО ПРОИЗВОДСТВУ И РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ), ВКЛЮЧАЕМЫХ В СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ), И О ПОРЯДКЕ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ, УЧИТЫВАЕМЫХ ПРИ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ПРИБЫЛИ

(в ред. - Постановлений Правительства РФ от 26.06.95 N 627 , от

01.07.95 N 661 , от 20.11.95 N 1133 , от 14.10.96 N 1211 , от

22.11.96 N 1387 , от 11.03.97 N 273 , от 31.12.97 N 1672 , от

27.05.98 N 509 , от 05.09.98 N 1048 , от 26.06.99 N 696 , от

12.07.99 N 794 , от 31.05.2000 N 420 )

2. В себестоимость продукции (работ, услуг) включаются:

ф) затраты, связанные с содержанием помещений, предоставляемых бесплатно организациям общественного питания (как состоящим, так и не состоящим на балансе организации), обслуживающим трудовые коллективы (включая амортизационные отчисления, затраты на проведение всех видов ремонта помещения, расходы на освещение, отопление, водоснабжение, электроснабжение, а также на топливо для приготовления пищи);

***Приложение №6***

*Полное наименование*

РАЗЪЯСНЕНИЯ Госналогслужбы РФ от 25.06.92 N ВП-6-03/202 (ред. от 27.08.92) "ПО ОТДЕЛЬНЫМ ВОПРОСАМ, ЗАДАННЫМ РАБОТНИКАМИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ НАЛОГОВЫХ ИНСПЕКЦИЙ НА КУСТОВЫХ СОВЕЩАНИЯХ, ПРОВЕДЕННЫХ ГОСУДАРСТВЕННОЙ НАЛОГОВОЙ ИНСПЕКЦИЕЙ В МАЕ 1992 ГОДА"

*Примечания*

Данный документ РАЗЪЯСНЯЕТ применение ЗАКОНА РФ от 07.12.91 N 1998-1

*Источник опубликования*

*В данном виде документ опубликован не был.(в ред. от 27.08.92 - "Финансовая газета", N 27, 1992)*

*Текст документа*

ГОСУДАРСТВЕННАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

РАЗЪЯСНЕНИЯ от 25 июня 1992 г. N ВП-6-03/202

ПО ОТДЕЛЬНЫМ ВОПРОСАМ, ЗАДАННЫМ РАБОТНИКАМИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ НАЛОГОВЫХ ИНСПЕКЦИЙ НА КУСТОВЫХ СОВЕЩАНИЯХ, ПРОВЕДЕННЫХ ГОСУДАРСТВЕННОЙ НАЛОГОВОЙ ИНСПЕКЦИЕЙ В МАЕ 1992 ГОДА

(в ред. письма Госналогслужбы РФ N ИЛ-6-03/283,

Минфина РФ N 04-04-02 от 27.08.92)

7. Предприятие перечислило на счет столовой деньги за обслуживание и питание своих сотрудников. Должна ли включаться эта сумма в налогооблагаемый доход работника, если он не питается в этой столовой?

В случае когда предприятием оплата обслуживания и питания сотрудников осуществляется не за конкретных работников, а обезличенно, то эти суммы не рассматриваются как личные доходы граждан.

***Приложение №7***

Зарегистрировано в Минюсте РФ 3 ноября 1995 г. N 972

ГОСУДАРСТВЕННАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ИНСТРУКЦИЯ от 11 октября 1995 г. N 39

О ПОРЯДКЕ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

(в ред. - Изменений и дополнений Госналогслужбы РФ N 1 от 23.01.96

, N 2 от 14.03.96 , N 3 от 22.08.96 , N 4 от 12.03.97 , N 5 от

29.12.97 , N 6 от 07.08.98 ; Дополнения МНС РФ N 7 от 19.07.99 )

Инструкция издана на основании:

Закона Российской Федерации от 6 декабря 1991 г. N 1992-1 "О налоге на добавленную стоимость" с внесенными изменениями и дополнениями и Постановления Верховного Совета Российской Федерации от 6 декабря 1991 г. N 1994-1 "О порядке введения в действие Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" Закона РСФСР от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О Государственной налоговой службе РСФСР" Указа Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. N 2270 "О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней".

43. Организации общественного питания при реализации продукции собственного производства (в том числе через розничную торговую сеть), а также покупных (включая импортные) товаров исчисляют налог по расчетной ставке с суммы дохода, полученного в виде торговых надбавок и наценок, которые применяются к ценам приобретения с налогом.

(в ред. Изменений и дополнений Госналогслужбы РФ N 4 , Приказа Госналогслужбы РФ от 07.08.98 N БФ-3-03/170)

***Приложение №8***

*Полное наименование*

ПИСЬМО Минфина РФ от 29.10.93 N 118 (ред. от 03.04.96) "ОБ ОТРАЖЕНИИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ОТДЕЛЬНЫХ ОПЕРАЦИЙ В ЖИЛИЩНО КОММУНАЛЬНОМ ХОЗЯЙСТВЕ"

*Примечания*

Примечаний нет

*Источник опубликования*

*В данном виде документ опубликован не был(в ред. от 29.10.93 - "Финансовая газета", N 46 - 47, 1993)*

*Текст документа*

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО от 29 октября 1993 г. N 118

ОБ ОТРАЖЕНИИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ОТДЕЛЬНЫХ ОПЕРАЦИЙ В ЖИЛИЩНО-КОММУНАЛЬНОМ ХОЗЯЙСТВЕ

(в ред. письма Минфина РФ от 03.04.96 N 37 )

В связи с поступающими запросами об отражении в бухгалтерском учете отдельных операций в жилищно-коммунальном хозяйстве Министерство финансов Российской Федерации сообщает следующее.

I. Особенности отражения в бухгалтерском учете отдельных видов основных средств и сумм износа по ним

1. Предприятия жилищно-коммунального хозяйства, имеющие на своих балансах жилые дома, специализированные дома (общежития, гостиницы - приюты, дома маневренного фонда, специальные дома для одиноких престарелых, дома - интернаты для инвалидов, ветеранов и др.) <\*>, вводят к счету 01 "Основные средства" отдельный субсчет "Жилищный фонд" с разбивкой внутри субсчета по разделам в зависимости от вида жилищного фонда "Жилищный фонд муниципальной собственности", "Жилищный фонд ведомственный", "Жилищный фонд общественный" и т.д.

Кроме того, в пределах каждого раздела рекомендуется вести обособленный учет объектов жилищного фонда с различными формами права пользования жилым помещением по подразделам соответствующего наименования "Жилищный фонд по договору найма", "Жилищный фонд на условиях аренды", "Жилищный фонд приватизированный" и т.д.

Остаточная стоимость объектов жилищного фонда, числящихся на балансе предприятия, перечисляется по состоянию на 1 января 1993 г. с дебета счета 85 "Уставный капитал" в кредит счета 88 "Фонды специального назначения", субсчет "Фонд средств социальной сферы", если такой перевод не был произведен в 1992 г. Суммы износа по этим объектам перечисляются в кредит счета 88 "Фонды специального назначения", субсчет "Фонд средств социальной сферы" в корреспонденции с дебетом счета 02 "Износ основных средств". Одновременно эти суммы износа отражаются без бухгалтерских системных записей на вновь открываемом забалансовом счете 014 "Износ жилищного фонда".

<\*> В дальнейшем именуются "объекты жилищного фонда".

2. Вновь поступившие в 1993 г. отдельные объекты жилищного фонда от других предприятий, организаций и физических лиц для эксплуатации жилищной организацией принимаются на учет по дебету счета 01 "Основные средства", субсчет "Жилищный фонд" и кредиту счета 88 "Фонды специального назначения", субсчет "Фонд средств социальной сферы".

Приобретенные объекты жилищного фонда за счет собственных или заемных средств учитываются по первоначальной стоимости по дебету счета 01 "Основные средства", субсчет "Жилищный фонд" в корреспонденции со счетом 08 "Капитальные вложения".

При приобретении отдельных квартир в объектах жилого фонда организация - покупатель отражает их стоимость на дебете счета 04 "Нематериальные активы" в корреспонденции со счетом по учету расчетов.

Организация - продавец списывает с баланса стоимость проданной квартиры с одновременным отражением ее стоимости на забалансовом счете.

Средства, использованные на строительство жилых зданий и приобретение отдельных квартир в объектах жилого фонда, одновременно с корреспонденцией счетов, приведенной в абзацах втором и третьем пункта 2 настоящего письма, списываются с дебета счетов учета соответствующих источников (88 "Фонды специального назначения", субсчет "Фонд накопления" 96 "Целевые финансирование и поступления") в корреспонденции со счетом 88 "Фонды специального назначения", субсчет "Фонд средств социальной сферы". В случае строительства жилых зданий за счет заемных средств указанные средства по мере погашения заемных обязательств отражаются по дебету счетов учета этих источников и кредиту счета 88 "Фонды специального назначения", субсчет "Фонд средств социальной сферы". (в ред. письма Минфина РФ от 03.04.96 N 37 )

3. Начисление износа по объектам жилищного фонда производится в конце года по нормам амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов, утвержденным постановлением Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г. N 1072 "О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР", и его суммы отражаются на забалансовом счете 014 "Износ жилищного фонда".

4. Для учета нежилых помещений, встроенных в здания (включая жилые дома) и являющихся вместе с ним неделимым объектом, открывается отдельный раздел счета 01 "Основные средства" соответствующего наименования "Нежилые помещения" (стоимость этих помещений определяется на основании данных бюро технической инвентаризации).

В случае продажи указанных нежилых помещений их стоимость списывается с баланса организации - продавца в общеустановленном порядке с одновременным отражением стоимости проданных нежилых помещений на забалансовом счете.

Организация - покупатель отражает стоимость приобретенных нежилых помещений в бухгалтерском учете по дебету счета 01 "Основные средства" в корреспонденции со счетом 08 "Капитальные вложения".

По приобретенным нежилым помещениям организация - покупатель начисляет в общеустановленном порядке амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств по нормам амортизационных отчислений, утвержденным Постановлением Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г. N 1072 , установленным для соответствующей категории зданий. (в ред. письма Минфина РФ от 03.04.96 N 37 )

5. Объекты внешнего благоустройства городов и других населенных пунктов, находящиеся на балансах предприятий жилищно-коммунального хозяйства, учитываются на отдельном субсчете "Объекты внешнего благоустройства" счета 01 "Основные средства", а суммы износа по этим объектам - на забалансовом счете 015 "Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов" в порядке, аналогичном для учета объектов жилищного фонда и сумм износа по ним.

6. Учет выбытия отдельных объектов жилищного фонда (отдельных их частей) и объектов внешнего благоустройства (продажа, безвозмездная передача и т.п.) производится в общеустановленном порядке на счете 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств". При этом в кредит счета 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств" дополнительно относятся суммы, относящиеся к объектам жилищного фонда и объектам внешнего благоустройства и числящиеся на счете 88 "Фонды специального назначения", субсчет "Фонд средств социальной сферы". Одновременно списываются числящиеся на забалансовых счетах 014 "Износ жилищного фонда" и 015 "Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов" суммы износа по выбывшим объектам жилищного фонда и внешнего благоустройства. (в ред. письма Минфина РФ от 03.04.96 N 37 )

7. Другие основные средства предприятия жилищно-коммунального хозяйства (кроме перечисленных в пунктах 1, 2 и 5) учитываются на отдельном субсчете "Прочие основные средства" счета 01 "Основные средства". Начисление износа по этим основным средствам производится в общеустановленном порядке: по дебету счетов учета расходов по их содержанию и кредиту счета 02 "Износ основных средств".

8. В бухгалтерском балансе жилищный фонд и объекты внешнего благоустройства предприятий, организаций, городов и других населенных пунктов, числящиеся в составе основных средств, показываются по первоначальной (восстановительной) стоимости объектов. (в ред. письма Минфина РФ от 03.04.96 N 37 )

9. Вышеизложенный порядок учета объектов жилищного фонда и объектов внешнего благоустройства, находящихся на балансе предприятий и организаций жилищно-коммунального хозяйства, применяется для учета жилищного фонда и объектов внешнего благоустройства, находящихся на балансе предприятий и организаций других отраслей, независимо от форм собственности и организационно-правовых форм хозяйствования.

II. Особенности отражения в бухгалтерском учете оплаты коммунальных

услуг

10. Суммы платы, взимаемой с пользователей коммунальных и других услуг (целевые сборы), получаемые жилищными или другими предприятиями и организациями, имеющими на своем балансе объекты жилищного фонда, направляются на покрытие затрат (целевых расходов) по статьям согласно утвержденным ими сметам. Сметы расходов целевого назначения по каждому виду коммунальных услуг должны предусматривать предстоящие платежи, а распределение расходов между пользователями этих услуг производится по их фактической стоимости.

Суммы превышения целевых сборов над расходами (переборы) и суммы превышения расходов над сборами (недоборы) засчитываются или добираются в последующие отчетные периоды. Указанные суммы на финансовые результаты от эксплуатационной деятельности или иной деятельности предприятий не относятся и на счете 80 "Прибыли и убытки" не учитываются.

Бухгалтерский учет вышеуказанных сборов и расходов ввиду их целевого назначения ведется обособленно от учета доходов и расходов по эксплуатационной деятельности жилищного хозяйства или иной деятельности предприятия, на балансе которого находится жилищный фонд (на отдельных субсчетах к счету 96 "Целевые финансирование и поступления" по видам услуг: отопление, водоснабжение и канализация, электроэнергия, газ, горячее водоснабжение (подогрев воды) и т.д.).

В балансе предприятия образовавшиеся недоборы показываются в составе прочих оборотных активов, а переборы - в составе прочих краткосрочных пассивов.

11. С квартиросъемщиков и арендаторов нежилых помещений взимается плата за следующие виды коммунальных и других услуг: отопление, водоснабжение и канализация, газ, электроэнергия, горячее водоснабжение (нагрев воды), радио, телевизионные антенны, очистка выгребных ям в неканализованных домах, очистка за счет дополнительных сборов арендаторов при особом загрязнении участков, прочие коммунальные услуги.

При отражении в учете этих сумм на счете 96 "Целевые финансирование и поступления" следует иметь в виду, что по дебету отражаются следующие расходы:

по "отоплению" - стоимость израсходованного топлива, газа, материалов; заработная плата персонала, занятого центральным отоплением, с отчислениями на социальные нужды; уборка и вывозка шлака; износ малоценного инвентаря, инструмента и спецодежды; расход электроэнергии на двигатели и освещение котельной и другие расходы, связанные с центральным отоплением, а также суммы по счетам квартальных котельных и ТЭЦ при централизованном получении тепла для отопления;

по "водоснабжению и канализации" - стоимость израсходованной воды по счетам водоснабжающей организации, согласно показаниям водомеров. Стоимость израсходованной воды распределяется: с квартиросъемщиков - исходя из норм, утвержденных местными органами власти; с арендаторов нежилых помещений - в пределах сумм, предусмотренных сметами (поливка улиц, расход воды на общественные туалеты, на центральное отопление и т.п.). Нераспределенная сумма составляет недобор и подлежит по решению местных органов власти списанию в убыток (если установлена утечка) либо довзысканию с квартиросъемщиков и арендаторов;

по "электроэнергии" - расчеты с квартиросъемщиками и арендаторами, пользующимися в отдельных случаях электроэнергией через счетчики жилищно-эксплуатационной организации. В этих случаях стоимость потребленной электроэнергии отдельными квартиросъемщиками и арендаторами определяется по мощности установленных у них токоприемников или по показаниям контрольных счетчиков;

по "газу" - расчеты с квартиросъемщиками за пользование газом аналогично учету расчетов за воду и электроэнергию;

по "горячему водоснабжению (подогреву воды)" - расчеты с квартиросъемщиками и арендаторами по снабжению горячей водой согласно смете или установленному расчету на каждого проживающего;

по "радио" - абонентная плата за пользование радиотрансляционной сетью в радиофицированных домах по предъявленным счетам жилищно-эксплуатационной организации организациями связи;

по "телевизионным антеннам" - расчеты за пользование проживающими коллективными антеннами по тарифу, установленному местными органами власти;

по "очистке выгребных ям в неканализованных домах" - расходы по очистке выгребных ям, распределенные по числу лиц, проживающих в домах и работающих у арендаторов нежилых помещений по тарифу, установленному местными органами власти;

по "очистке за счет дополнительных сборов арендаторов при особом загрязнении участков" - расчеты с арендаторами за уборку и вывозку мусора при особом загрязнении территории мусором из-за специфической деятельности арендатора (торговля овощами, столовые и т.п.);

по "прочие" - расчеты по прочим коммунальным услугам, покрываемым целевыми сборами.

В кредит счета 96 "Целевые финансирование и поступления" по соответствующим субсчетам относятся начисленные суммы сборов за вышеуказанные коммунальные и другие услуги с учетом льгот, предоставленных отдельным категориям квартиросъемщиков в соответствии с законодательством Российской Федерации, в корреспонденции со счетами расчетов с квартиросъемщиками и арендаторами нежилых помещений и со счетами учета затрат по эксплуатации жилищного фонда в части льгот.

III. Особенности отражения в бухгалтерском учете средств, получаемых из бюджета, и других средств целевого назначения

12. Бухгалтерский учет средств, получаемых в соответствии с действующим законодательством из федерального и муниципального бюджетов на возмещение убыточности, капитальный ремонт жилищного фонда, премирование и другие цели, производится в следующем порядке.

При поступлении ассигнований из бюджета кредитуется счет 96 "Целевые финансирование и поступления" (на отдельных субсчетах по направлению финансирования) и дебетуется счет 51 "Расчетный счет". т". При списании использованных целевых средств по целевым направлениям с дебета счета 96 "Целевые финансирование и поступления" бухгалтерские записи делаются в корреспонденции со счетами:

80 "Прибыли и убытки" - на покрытие убытков;

23 "Вспомогательные производства" - на капитальный ремонт жилищного фонда и других объектов;

88 "Фонды специального назначения" - на создание фондов (в размерах выделяемых планово-убыточным предприятиям жилищно-коммунального хозяйства средств для образования фондов накопления и потребления) и другими счетами соответственно целевому направлению бюджетных ассигнований.

Суммы, поступившие из бюджета как возмещение разницы между выручкой, исчисленной по планово-расчетным тарифам (там, где они применяются), и выручкой, исчисленной по действующим тарифам, а также суммы, поступившие из бюджета на покрытие разницы в ценах на топливо, теплоэнергию и другие услуги, отпускаемые населению по ценам и тарифам ниже покупных, в бухгалтерском учете отражаются по кредиту счета 80 "Прибыли и убытки" в составе внереализационных доходов.

13. Разъяснения, приведенные в пунктах 10 - 12, применяются организациями жилищно-коммунального хозяйства. (в ред. письма Минфина РФ от 03.04.96 N 37 )

*Заместитель*

*Министра финансов*

*Российской Федерации*

*С.В.АЛЕКСАШЕНКО*

*Заместитель руководителя*

*Департамента методологии*

*бухгалтерского учета*

*и отчетности*

*А.С.БАКАЕВ*

***Приложение №9***

*Полное наименование*

ИНСТРУКЦИЯ Госналогслужбы РФ от 15.05.95 N 30 (ред. от 03.08.99) "О ПОРЯДКЕ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГОВ, ПОСТУПАЮЩИХ В ДОРОЖНЫЕ ФОНДЫ"

*Примечания*

Изменения, внесенные Приказом МНС РФ от 19.07.99 N АП-3-03/225 , вступают в силу 15 февраля 1999 г. с даты вступления в силу Федерального закона от 10 февраля 1999 г. N 32-ФЗ "О внесении в законодательные акты Российской Федерации изменений и дополнений, вытекающих из Федерального закона "О соглашениях о разделе продукции". Увеличение ставок налогов, указанных в п. 19 и п. 29 настоящей Инструкции, полное освобождение отдельных категорий граждан и организаций от уплаты налогов, указанных в разделах III и IV, а также понижение ставок налога, указанных в п. 48, осуществляется законодательными (представительными) органами власти субъектов РФ Данный документ полностью ОТМЕНЯЕТ ИНСТРУКЦИЮ Минфина РФ N 36, Госналогслужбы РФ N 19 от 30.03.93 ПИСЬМО Госналогслужбы РФ от 08.09.93 N ВЗ-4-15/138н ПИСЬМО Госналогслужбы РФ N ВЗ-4-15/125н от 23.08.93 ПИСЬМО Минфина РФ, Госналогслужбы РФ от 28.06.94 Применение данного документа РАЗЪЯСНЕНО ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ от 17.07.95 N ВЗ-6-15/386 ФЕДЕРАЛЬНЫМ ЗАКОНОМ от 26.02.97 N 29-ФЗ ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ от 06.01.97 N ВП-6-07/6 ПИСЬМОМ Госналогслужбы РФ N СШ-4-07/11Н от 17.03.97 РЕШЕНИЕМ Верховного Суда РФ от 12.08.99 N ГКПИ 99-567 Данный документ полностью ОТМЕНЕН ИНСТРУКЦИЕЙ МНС РФ от 04.04.2000 N 59

*Источник опубликования*

*В данном виде документ опубликован не был.(в ред. от 15.05.95 - "Российские вести", N 119, 29.06.95;"Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств РФ", N 9, 1995 (опубликован*

*Текст документа*

Зарегистрировано в Минюсте РФ 25 мая 1995 г. N 859

ГОСУДАРСТВЕННАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ИНСТРУКЦИЯ от 15 мая 1995 г. N 30

О ПОРЯДКЕ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГОВ, ПОСТУПАЮЩИХ В ДОРОЖНЫЕ ФОНДЫ

(в ред. - Изменений и дополнений N 1 от 17.07.95 , N 2 от 02.10.95

, N 3 от 07.12.95 , N 4 от 12.01.96 , N 5 от 23.08.96 , N 6 от 27.03.97 , N 7 от 11.12.97 , N 8 от 31.03.98 , N 9 от 19.07.99 , N

10 от 03.08.99 )

Настоящая Инструкция издана на основании Закона Российской Федерации от 18 октября 1991 г. N 1759-1 "О дорожных фондах в Российской Федерации" с последующими изменениями и дополнениями и регулирует порядок исчисления и уплаты в Федеральный и территориальные дорожные фонды налога на реализацию горюче - смазочных материалов, налога на пользователей автомобильных дорог, налога с владельцев транспортных средств, налога на приобретение автотранспортных средств.

(в ред. Изменений и дополнений Госналогслужбы РФ N 7 от 11.12.97 )

21. При исчислении налога на пользователей автомобильных дорог необходимо учитывать следующие особенности налогообложения:

21.10. Налог не уплачивается с сумм, полученных от родителей на содержание детей в детских дошкольных учреждениях, а также сумм, перечисленных организациями на эти цели.

***Список литературы***

***1. НЗА***

* 1. Гражданский кодекс РФ
	2. Закон РФ от 06.12.91. №1992-1 "О НДС" (ред. от 27.05.2000)
	3. Закон РФ от 04.07.91 "О приватизации жилищного фонда в РФ" N 1541-I (ред. от 01.05.99)
	4. Закон РФ от 24.11.92. "Об основах федеральной жилищной политики" N 4218-I (ред. от 17.06.99)
	5. ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН от 12.01.96 N 9-ФЗ "О ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ И ДОПОЛНЕНИЙ В ЗАКОН РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ "ОБ ОСНОВАХ ФЕДЕРАЛЬНОЙ ЖИЛИЩНОЙ ПОЛИТИКИ"
	6. ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН от 21.04.97 N 68-ФЗ "О ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ И ДОПОЛНЕНИЙ В ЗАКОН РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ "ОБ ОСНОВАХ ФЕДЕРАЛЬНОЙ ЖИЛИЩНОЙ ПОЛИТИКИ"
	7. Федеральный закон РФ от 21.11.96 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
	8. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Минфина РФ от 29.07.98 № 34н;
	9. ИНСТРУКЦИЯ Госналогслужбы РФ от 15.05.95 N 30 (ред. от 03.08.99) "О ПОРЯДКЕ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГОВ, ПОСТУПАЮЩИХ В ДОРОЖНЫЕ ФОНДЫ"
	10. ИНСТРУКЦИЯ Госналогслужбы РФ от 29.06.95 N 35 (ред. от 04.04.2000) "ПО ПРИМЕНЕНИЮ ЗАКОНА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ "О ПОДОХОДНОМ НАЛОГЕ С ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ"
	11. ИНСТРУКЦИЯ Госналогслужбы РФ от 08.06.95 N 33 (ред. от 02.04.98) "О ПОРЯДКЕ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ В БЮДЖЕТ НАЛОГА НА ИМУЩЕСТВО ПРЕДПРИЯТИЙ"
	12. ИНСТРУКЦИЯ Госналогслужбы РФ от 10.08.95 N 37 (ред. от 06.07.99) "О ПОРЯДКЕ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ В БЮДЖЕТ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЙ И ОРГАНИЗАЦИЙ
	13. ИНСТРУКЦИЯ Госналогслужбы РФ от 11.10.95 N 39 (ред. от 19.07.99) "О ПОРЯДКЕ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ"
	14. ПОСТАНОВЛЕНИЕ Совмина СССР от 22.10.90 N 1072 "О ЕДИНЫХ НОРМАХ АМОРТИЗАЦИОННЫХ ОТЧИСЛЕНИЙ НА ПОЛНОЕ ВОССТАНОВЛЕНИЕ ОСНОВНЫХ ФОНДОВ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА СССР"
	15. ПОСТАНОВЛЕНИЕ ВС РФ от 06.03.92 N 2464-1 "ОБ УПОРЯДОЧЕНИИ ПЛАТЫ ЗА СОДЕРЖАНИЕ ДЕТЕЙ В ДЕТСКИХ ДОШКОЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ И О ФИНАНСОВОЙ ПОДДЕРЖКЕ СИСТЕМЫ ЭТИХ УЧРЕЖДЕНИЙ"
	16. ПОСТАНОВЛЕНИЕ Правительства РФ от 05.08.92 N 552 (ред. от 31.05.2000) "ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ О СОСТАВЕ ЗАТРАТ ПО ПРОИЗВОДСТВУ И РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ), ВКЛЮЧАЕМЫХ В СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)
	17. ПОСТАНОВЛЕНИЕ Правительства РФ от 18.06.96 N 707 "ОБ УПОРЯДОЧЕНИИ СИСТЕМЫ ОПЛАТЫ ЖИЛЬЯ И КОММУНАЛЬНЫХ УСЛУГ" (вместе с "ПОЛОЖЕНИЕМ О ПОРЯДКЕ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ ГРАЖДАНАМ КОМПЕНСАЦИЙ (СУБСИДИЙ) НА ОПЛАТУ ЖИЛЬЯ И КОММУНАЛЬНЫХ УСЛУГ")
	18. ПИСЬМО Минфина РФ от 29.10.93 N 118 (ред. от 03.04.96) "ОБ ОТРАЖЕНИИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ОТДЕЛЬНЫХ ОПЕРАЦИЙ В ЖИЛИЩНО КОММУНАЛЬНОМ ХОЗЯЙСТВЕ"
	19. ПИСЬМО Госналогслужбы РФ от 28.02.95 N ВЗ-6-17/109 "О ПРИМЕНЕНИИ ПЛАНА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ И ИНСТРУКЦИИ ПО ЕГО ПРИМЕНЕНИЮ"
	20. ПИСЬМО Госналогслужбы РФ от 10.05.95 N ЮБ-6-17/256 "О МЕТОДИЧЕСКИХ РЕКОМЕНДАЦИЯХ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ ЗАТРАТ, ВКЛЮЧАЕМЫХ В ИЗДЕРЖКИ ОБРАЩЕНИЯ И ПРОИЗВОДСТВА, И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ТОРГОВЛИ И ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ"
	21. РАЗЪЯСНЕНИЯ Госналогслужбы РФ от 25.06.92 N ВП-6-03/202 (ред. от 27.08.92) "ПО ОТДЕЛЬНЫМ ВОПРОСАМ, ЗАДАННЫМ РАБОТНИКАМИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ НАЛОГОВЫХ ИНСПЕКЦИЙ НА КУСТОВЫХ СОВЕЩАНИЯХ, ПРОВЕДЕННЫХ ГОСУДАРСТВЕННОЙ НАЛОГОВОЙ ИНСПЕКЦИЕЙ В МАЕ 1992 ГОДА"
1. ***Книги***

2.1. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. М., 1998.

2.2. Аудит. Уч. для ВУЗов / под ред. Подольского М., Аудит, ЮНИТИ, М.:1997.

2.3. Барышников Н.П. “Организация и методика проведения общего аудита”, Москва, “Филин”, 1996.

* 1. Воронина В.М. Основы бухучета и аудита. Уч. пос. в 2-х частях, ч.2 , М.: 1997.
	2. Волков Н.Г., Учет результатов деятельности обслуживающих производств и хозяйств // Бухгалтерский учет 1999 г. № 1 стр. 33
	3. Данилевский Ю.А. Аудит: учебное пособие - М.: Инфра-М. 1998
	4. Захваткин В.С. Бухгалтерский учет обслуживающих производств и хозяйств // Главбух, 1998 г. №3.
	5. Налоговый спор предприятия // Главбух 1999 г. №5.
	6. Овсийчук М.Ф. “Аудит. Организация. Методика проведения”, Москва, “Интех”, 1996.
	7. Смолянский А. Развитие новых методов аудита. //Аудит, 1998, №6.
	8. Соколов В.Я. Риски в аудиторской проверке // Бухгалтерский учет 1998 г. №6 с.51.
	9. Соколов В.Я. Составление плана аудиторской проверки счетов // Бухгалтерский учет 1998 г. №12 с.56
1. [↑](#footnote-ref-1)