

ренных локальных актах и трудовых договоров;

- ненадлежащее оформление отпусков сотрудников, а также выплат суточных и компенсаций для работников, выполняющих обязанности по договору гражданско-правового характера;
- ошибки в начислении выплат по среднему заработку: отпускных, больничных и т.д.
- ненадлежащее ведение бухгалтерского учета: неверная корреспонденция бухгалтерских счетов, расхождения данных аналитического и синтетического учета) и т.д.

Таким образом, аудит расчетов с персоналом по оплате труда позволяет получить объективную информацию, позволяющую выявить спорные моменты и приводящую систему оплаты труда в полное соответствие законодательству. Снижение рисков при проверке контролирующими органами и возможность избежать конфликтных ситуаций с сотрудниками организации делают кадровый аудит и аудит оплаты труда одним из основных инструментов для эффективного управления организацией.

Список литературы:

1. Парушина Н.В. Аудит: основы аудита, технология и методика проведения аудиторских проверок: учебное пособие для студентов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит», «Налоги и налогообложение» / Н.В. Парушина, Е.А. Кыштымова. – Москва: Сер. Высшее образование (2-е изд., перераб. и доп.), 2012. – 558 с.
2. Богатая И.Н., Лосик К.И. Развитие методики аудита расчетов с персоналом по оплате труда в коммерческих организациях // Фундаментальные исследования. – 2012. – №9-3. – С. 718-723.
3. Парушина Н.В. Налоговый анализ в управлении финансово-хозяйственной деятельностью организации // Налоговая политика и практика. – 2009. – № 12. – С. 29-35.
4. Парушина Н.В. Использование пояснительной информации в управлении и прогнозировании деятельности организаций // Аудитор. – 2009. – № 10. – С. 13-25.
5. Парушина Н.В., Руднев Р.В. Методика экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности строительной организации в целях подтверждения непрерывности развития // Аудитор. – 2012. – № 9. – С. 47-54.
6. Парушина Н.В. Системное представление бухгалтерской отчетности: Автореф. дисс. докт. экон. наук / Российский государственный торгово-экономический университет. – Москва, 2007. – 43 с.
7. Парушина Н.В., Баркова Т.А. Планирование аудита // Аудитор. – 2003. – № 2. – С. 36-41.
8. Парушина Н.В., Лытнева Н.А. Анализ эффективности использования трудовых ресурсов и фонда заработной платы организации // Аудитор. – 2012. – № 8. – С. 38-47.
9. Суворова С.П. Международные стандарты аудита: учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». – Москва, 2012. – Сер. Высшее образование (2-е издание, переработанное и дополненное). – 303 с.

Ильина Ангелина Дмитриевна

студентка 4 курса факультета экономики и управления

ФГБОУ ВО «Орловский государственный университет экономики и торговли»

e-mail: angelino4ka11@rambler.ru

Парушина Наталья Валерьевна

д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита

ФГБОУ ВО «Орловский государственный университет экономики и торговли»

e-mail: parushinan@mail.ru

УДК 657.446:339

Буслаева М.О., Илюхина Н.А.

ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ДОХОДОВ В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Налоговый учет является основой любой предпринимательской деятельности, без которого немыслима ни одна хозяйственная операция, в том числе и в торговой сфере. Деятельность торгового предприятия начинается с правильной организации учета. Налогоплательщик совместно с принципами ведения бухгалтерского учета самостоятельно разрабатывает методы ведения налогового учета в организации.

Ключевые слова: налоговый учет, налоговый учет доходов, доходы торгового предприятия, доходы от реализации, внереализационные доходы, налог на прибыль, регистры налогового учета доходов.

Термин «налоговый учет» возник с введением в действие 01 января 2002 г. 25 Главы Налогового Кодекса РФ и определяется ст. 313 следующим образом: «Система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных по определенному поряд-

ку» [1]. Но при всех различиях, которые определяются ст. 313-314 гл. 25 НК РФ, бухгалтерский и налоговый учет тесно взаимодействуют. Прежде чем разрабатывать порядок налогового учета в целях налогообложения, следует сопоставить и изучить требования к учету расходов и доходов в целях налогообложения и бухгалтерского учета.

Налоговый учет – это порядок обобщения данных для определения налоговой базы по налогу на основе информации первичных документов, которые сгруппированы в соответствии с системой, предусмотренной НК РФ. Ключевой принцип налогового учета находит свое отражение в группировке данных первичных документов в аналитические регистры в соответствии с нормами налогового, а не бухгалтерского законодательства для формирования налоговой базы для уплаты налога и заполнения налоговой декларации.

Компании при организации системы налогового учета закрепляют ее положения в учетной политике для целей налогообложения. Порядок налогового учета обязан обеспечить систему регистрации фактов хозяйственной деятельности, отнесения данных фактов к соответствующим расходам и доходам и образования показателей налоговой декларации. Данные налогового учета базируются на первичных документах, расчете налоговой базы и аналитических регистрах налогового учета (ст. 313 НК РФ) [3].

Основные подходы к ведению налогового учета сводятся к следующим операциям:

- создание автономной системы налогового учета, которая не связана с бухгалтерским учетом. В этом случае любая хозяйственная операция отражается в регистре налогового учета. Единичными для двух систем признаются только первичные документы. При применении данного метода на базе одних и тех же первичных документов отдельно друг от друга образуются абсолютно не взаимосвязанные между собой регистры налогового и бухгалтерского учета;

- создание интегрированной учетной системы. В этом случае налоговый учет полностью основывается на данных бухгалтерского учета с крайним сближением двух систем.

В отношении выбора варианта ведения налогового учета необходимо учитывать воздействие всех факторов, а не только материальные возможности предприятия. К таким факторам относятся: организационная структура компании; специфика и отраслевая принадлежность деятельности; присутствие внутренних и внешних пользователей информации; объем информационных потоков между структурными подразделениями и степень автоматизации; уровень состояния порядка бухгалтерского учета, внешнего и внутреннего контроля.

Данные первичных документов организуются в соответствии с нормами налогового законодательства в специально выбранных аналитических регистрах налогового учета, которые представляют собой сводные формы систематизации данных без распределения (или отражения) по счетам бухгалтерского учета. Формы регистров налогового учета и система отражения в них аналитических данных разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются в приложениях к учетной политике предприятия для целей налогообложения (ст. 314 НК РФ) [3].

Данные налогового учета группируются в регистрах способом постоянного отражения в хронологической системе объектов учета. Аналитический учет ведется налогоплательщиком следующим образом: необходимо проследить систему образования налоговой базы. Ведение налогового учета потребителями кооперациями реализуют согласно рассмотренным методам также на базе НК РФ. Бухгалтерский учет и налогообложение хозяйственных операций потребкоопераций реализуется аналогично с законодательными актами России по налоговому и бухгалтерскому учету.

К целям налогового учета на торговом предприятии торговли относятся: образование достоверных и полных данных о порядке учета для целей налогообложения налогом на прибыль хозяйственных операций, которые осуществляются организацией на время отчетного периода; гарантия информации внешних и внутренних пользователей для контроля за правильностью, своевременностью и полнотой исчисления и уплаты налога [4].

Глава 25 НК РФ дает общую для всех налогоплательщиков систему признания расходов и доходов, порядок отражения доходов и расходов (кассовым методом или методом начисления), ведения налогового учета. Доход представляет собой экономическую выгоду в денежной (натуральной) форме. Но не всякая экономическая выгода может быть признана доходом предприятия. Экономической выгодой является только та, которая оценивается и определяется по нормам главы 25 НК РФ (ст. 41 НК). Экономическая выгода является доходом предприятия, если в один прием соблюдаются три следующих положения: выгода подлежит получению деньгами или другим имуществом; размер выгоды оценивается; выгода определяется по нормам главы 25 НК. Только рассмотренный термин дохода, в основном, раскрывает содержание чистого дохода или прибыли торгового предприятия. Размер дохода определяется на базе разных документов, которые подтверждают его получение. К данным документам следует относить: первичные документы учета; документы налогового учета; любые прочие документы. Документами налогового учета являются: счет-фактура, которая служит базой для принятия к вычету сумм НДС, которые в свою очередь уплачены поставщику [5]. К другим документам, которые не являются первичными документами и документами налогового учета, относятся: гражданско-правовые договоры, счет, отчет комиссионера (агента) перед комитентом, расчетные документы и пр.

Доход от реализации представляет собой выручку от реализации товаров, работ или услуг и имущественных прав. При этом к доходам от реализации относит выручку, которая получена от реализации товаров, работ или услуг как своего производства, так и ранее приобретенных. Рис. 1 наглядно демонстрирует деление доходов в системах налогового и бухгалтерского учета.

Предприятие учитывает в сумме выручки такие поступления, как:

- все поступления, связанные с расчетами за реализованные товары, работы или услуги (имущественные права), при этом не имеет значения, кто провел оплату за реализованную продукцию. Так, например, это может сделать третье лицо, у которого перед покупателем был долг;
- указанные поступления учитываются в сумме выручки, которая не зависит от формы, в которой они получены: в натуральной или денежной. В этом случае суммы НДС, которые предъявлены покупателям товаров, работ или услуг, имущественных прав, в круге выручки не учитываются.

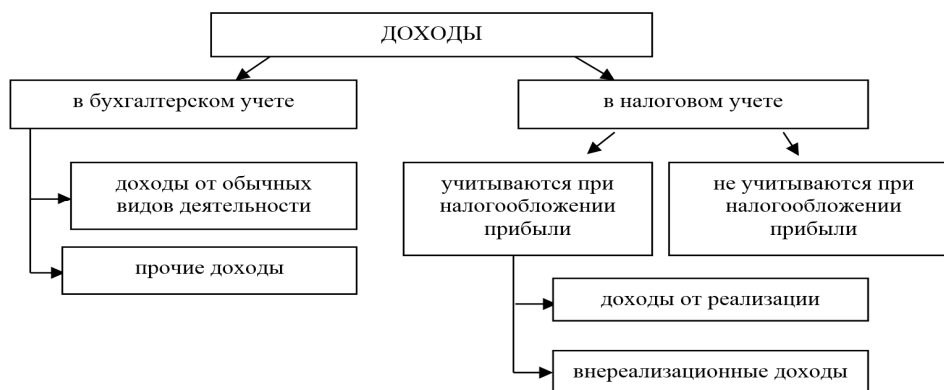


Рисунок 1 – Разделение доходов в налоговом и бухгалтерском учете

К внереализационным доходам относят все прочие поступления, которые не являются выручкой от реализации товаров, работ, услуг или имущественных прав. К внереализационным доходам относят:

- положительные курсовые разницы;
- полученные предприятием дивиденды;
- пени, штрафы и другие санкции за нарушение договорных обязательств, суммы возмещения ущерба или убытков, которые признаны должником или которые подлежат уплате на базе решения суда, вступившего в законную силу;
- доходы от сдачи имущества в аренду, при этом включаются и земельные участки, если доходы не относятся к доходам от реализации;
- проценты, которые получены по договорам кредита, займа;
- безвозмездно полученное имущество (или работы, услуги), имущественные права;
- стоимость излишков производственно-материальных запасов и иного имущества, выявленных в итоге инвентаризации.

Список внереализационных доходов, который установлен ст. 250 НК РФ, признается открытым. Это обозначает, что учесть в числе внереализационных доходов необходимо и те доходы, которые прямо не предусмотрены в этом списке. Исключение являются доходы, которые не учитываются для целей налогообложения.

Некоторое число доходов освобождено от налогообложения. Их список предусмотрен ст. 251 НК РФ. Например, к доходам, не учитываемым при налогообложении, относят доходы в следующем виде:

- доходы в виде имущества, имущественных прав, полученные в форме задатка или залога (пп. 2 п. 1 ст. 251 НК);
- доходы в виде взносов в уставный капитал предприятия;
- доходы в виде имущества, полученного по договорам займа или кредита;
- доходы в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, которые произведены арендатором;
- в виде иных доходов, которые предусмотрены ст. 251 НК.

Список льготированных доходов закрыт и не подлежит широкому толкованию. Поэтому все прочие доходы, не указанные в этом списке, необходимо учитывать для уплаты налога на прибыль. Чтобы верно рассчитать прибыль за отчетный, т.е. налоговый период, предприятию следует ясно знать, какие доходы она признает в этом периоде, а какие не признает. Даты, на которые доходы следует признать для целей налогообложения, определяются такими методами, как метод начисления и кассовый метод.

Нельзя использовать один метод для расходов, а иной применять для доходов. Предприятие делает выбор в сторону того или иного метода самостоятельно. Необходимо понимать, что метод начисления может применяться без исключения всеми предприятиями. А кассовый метод применим только некоторыми из них. Выбранный метод следует отражать в учетной политике и применять поэтапно с начала налогового периода и по его окончании.

Рассмотрим систему налогового учета доходов торговой организации на числовом примере.

Пример 1. 20 февраля 2016 года ООО «Гарант» продало 2 сканера за 14 160 руб. в т.ч. НДС – 2160 руб. Кроме того, 30 марта 2016 года был реализован Автомобиль NISSAN ALMERA за 1 003 000 руб. в т.ч. НДС составляет 153 000 руб. Сканеры были отгружены в счет предоплаты, которая была получена в феврале. Оплата

за сканеры получена в апреле. Реализация товаров находит отражение в регистре учета операций выбытия имущества и других активов (табл. 1).

Таблица 1 – Регистр учета операций выбытия имущества и иных активов

Дата операции	Условия выбытия активов	Вид дохода	Основание выбытия	Наименование выбывающего актива	Сумма, руб.	Количество, шт.
20.02.16	С последующей оплатой	Выручка от продажи покупных товаров	Накладная № 6 от 20.02.16	Сканер	12 000	2
30.03.16	В счет ранее полученных авансов		Накладная № 6 от 30.03.16	Автомобиль NISSAN ALMERA	850 000	1
Итого за 1 квартал		-	-	-	862 000	-

Пример 2. На базе примера 1 оформляется регистр-расчет финансового итога от реализации амортизируемого имущества (табл.2). Данные для оформления регистра следующие:

- первоначальная стоимость автомобиля NISSAN ALMERA – 1 050 000 руб.;
- сумма начисленной амортизации на дату продажи – 210 000 руб.;
- расходы, которые связаны с продажей объекта, т.е. посреднические услуги – 5000 руб.

Таблица 2 – Регистр-расчет финансового итога от продажи амортизируемого имущества

Дата продажи объекта	Название реализуемого объекта	Выручка (цена) от продажи объекта	Первоначальная (восстановительная) стоимость с учетом изменений первоначальной стоимости	Сумма начисленной амортизации на дату продажи	Расходы, связанные с продажей объекта	Общий объем расходов, связанных с продажей объекта	Объем дохода от реализации
30.03.16	Автомобиль NISSAN ALMERA	850 000	840 000	210 000	5 000	835 000	15 000

Министерство по налогам и сборам России выработало только два налоговых регистра по учету внереализационных доходов. К ним относятся: регистр учета штрафов, которые начислены за нарушение хозяйственных договоров; регистр учета списанной кредиторской задолженности. На примере 3 рассмотрим применение одного из таких регистров.

Пример 3. 20 января 2016 г. ООО «Гарант» совершило отгрузку ООО «Зевс» продукции стоимостью 150 000 руб., которую необходимо было оплатить 24 января 2016 г. При несвоевременной оплате в соответствии с договором № 23 от 13.01.2016 г. начисляются пени из расчета 30 % от суммы договора. Фактическая оплата была произведена 11.02.2016 г. Регистр учета штрафов, начисленных за нарушение хозяйственных договоров, представлен следующим образом (табл. 3). Регистр учета доходов текущего периода ООО «Гарант» за 1 квартал 2016 года на базе примера 1-3 выглядит следующим образом (табл. 4).

Таблица 3 – Регистр учета штрафов, начисленных за нарушение хозяйственных договоров

Реквизиты договора	Признание дохода	Дата начисления штрафных санкций	Сумма начисления (база), руб.	Процентная ставка, %	Кол-во дней просрочки	Сумма штрафных санкций, руб.	Дата прекращения начисления санкций
№ 23 от 13.01.2016	Внереализационный доход	25.01.2016	150 000	30	17	2 096*	10.02.2016

*Сумма штрафных санкций = 150 000 руб. * 30 % * 17 дн. = 2 096 (руб.)

Таблица 4 – Регистр налогового учета доходов текущего периода

Вид дохода	Разделение доходов	Название объекта учета	Сумма, руб.	Общая сумма по видам доходов, руб.	Итого доходов, руб.
Реализация продукции	Доход от реализации продукции	Сканер	12 000	862 000	864 096
Реализация основных средств предприятия	Доход от реализации продукции	Автомобиль NISSAN ALMERA	850 000		
Пени	Внереализационный доход	Штрафные санкции	2 096	2 096	

Представленный выше практический пример наглядно демонстрирует, каким образом формируется система признания доходов для целей налогообложения прибыли, подробно раскрыта специфика доходов от реализации товаров собственного производства и внереализационных доходов в торговых организациях, применяющих общую систему налогообложения.

На основе анализа ведения учета доходов сделаем следующие выводы. Ключевая разница налогового и бухгалтерского учета доходов торговых организаций связана с разными подходами к признанию доходов, их разделения, а также к оценке налогооблагаемых баз. Для определения причин образования вероятных разниц проведена четкая классификация временных и постоянных налоговых разниц по источникам их возникновения. При этом раскрыто, что разница в моментах признания доходов в налоговом и бухгалтерском учете вызывает

временные различия между налогооблагаемой и бухгалтерской прибылью. В свою очередь, несовпадение налогового и бухгалтерского разделения доходов ведет к формированию и положительных, и отрицательных постоянных и временных налоговых различий.

Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 31.07.1998 (ред. от 04.04.2016). – Электрон. дан. – М.: Консультант Плюс, 1997-2016.
2. Горина Г.А. Налогообложение торговых организаций [Электронный ресурс]: учебное пособие / Г.А. Горина. – М.: Юнити-Дана, 2012. – 143 с. – Режим доступа: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=116825>.
3. Илюхина Н.А. Налоговый учет в торговле / Н.А. Илюхина, Н.В. Шестеро // Научные записки ОрелГИЭТ. – 2015. – № 1. – С. 269-273.
4. Малофеева А.В. Методические аспекты налогового учета доходов организации // Экономическая среда. – 2012. – № 2(2). – С. 69-82.
5. Невешкина Е. В. Управление финансово-товарными потоками на предприятиях торговли: практическое пособие. – М.: Дашков и К, 2013. – 192 с.
6. Романова И.Б. Налоговый учет: методология и модели [Электронный ресурс]: учебное пособие / И.Б. Романова, Е.М. Белый. – М.: Берлин: Директ-Медиа, 2014. – 60 с. – Режим доступа: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=298192>.
7. Сапелкина А.А. Налоговый учет и отчетность [Электронный ресурс] / А.А. Сапелкина, Е.Б. Шувалова. – М.: Евразийский открытый институт, 2011. – 256 с. – Режим доступа: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=90620>.

Буслаева Маргарита Олеговна

*студентка 4 курса факультета экономики и управления
ФГБОУ ВО «Орловский государственный университет экономики и торговли»
e-mail: margaritabobkova@mail.ru*

Илюхина Наталия Александровна

*к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
ФГБОУ ВО «Орловский государственный университет экономики и торговли»
e-mail: ilyukhina.orel@mail.ru*

УДК 657.6-051:657.471

Маклакова М.Е.

МЕТОДИКА АУДИТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ПРОДАЖУ ПРОДУКЦИИ

Учет затрат на производственную деятельность в аудите занимает основное место в общей системе бухгалтерского учета и дает возможность обеспечить внутренних пользователей нужной информацией, необходимой для контроля за производственной деятельностью и для принятия управленческих решений по ее результатам. Эффективное использование методики аудита затрат на производство и продажу продукции помогает аудитору выявить безошибочное использование организацией своих производственных материалов как на стадии производства, так и на стадии сбыта.

Ключевые слова: готовая продукция, план, аудитор, программа аудита, типичные ошибки, учет, продажи, предприятие, бухгалтерский баланс, производство, отгрузка.

На промышленном предприятии важным условием его эффективного функционирования является выпуск и продажа готовой продукции и ее дальнейшее доведение до потребителя. В этом цикле возникают значимые для бухгалтерской отчетности показатели такие, как выручка от продажи, себестоимость проданной продукции и прибыль (убыток) от продажи, которые отражают эффективность основной деятельности предприятия. Одной из главных целей аудита выпуска готовой продукции и ее реализации является контроль за правильностью, объемом, своевременностью бухгалтерского учета выпуска и движения готовой продукции, ее оценки и расчета выручки от реализации продукции, а также управленческих, коммерческих расходов и прибыли (убытка) от продажи. В структуру процесса аудита входят следующие функциональные задачи:

- 1) проводится анализ учетной политики организации, где регулируется порядок организации учета выпуска и продажи готовой продукции согласно действующему законодательству;
- 2) проверяется правильность документального оформления операций по выпуску и продаже продукции;
- 3) изучается порядок учета и списания затрат на производство и продажу готовой продукции;
- 4) производится анализ безошибочности расчетов и списания сумм отклонений реальной себестоимости от плановой;